Garantie- und Kulanzkosten

ihre Erscheinung, Erfassung und Verrechnung in der Selbstkostenrechnung industrieller Unternehmungen

Inaugural-Dissertation

zur Erlangung des Doktorgrades

der Wirtschafts- und Sozialwissenschaftlichen Fakultät

der Johann Wolfgang Goethe-Universität

zu Frankfurt a. M.

vorgelegt von

Diplom-Kaufmann

Helmut Lenz

Schorndorf (Württemberg)

1940

Druckerei wissenschaftlicher Werke Konrad Triltsch
Würzburg-Aumühle

1. Gutachter: Professor Dr. K a l v e r a m.

2. Gutachter: Professor Dr. Dr. h. c. F. S c h m i d t.

Tag der mündlichen Prüfung: 28. Januar 1939.

R. UNIV.
BIBLIOTHEEK
LEIDEN

Inhaltsverzeichnis.

Seite

Vorwort 1

A. Einleitung: Die neuzeitliche industrielle Selbstkostenrechnung 2
1. Die Aufgaben 2
2. Garantie- und Kulanzkostenrechnung als Verfeinerung der Selbstkostenrechnung 4

B. Hauptteil

I. Abschnitt: Garantie- und Kulanzkosten innnerhalb der Industrie 8
1. Das Garantierisiko als Kostenursache 8
2. Umfang, Wesen und Bedeutung der Garantiekosten 10
3. Umfang, Wesen und Bedeutung der Kulanzkosten 18
4. I. Exkurs: Die rechtlichen Gestaltungsmerkmale der Garantieverpflichtung 21
5. Garantie- und Kulanzkosten als zweigwirtschaftlich und betrieblich bedingte und beeinflußte Kosten 23
6. II. Exkurs: Die Bedeutung der Garantie- und Kulanzkosten in der Richtung des Absatzes 28

II. Abschnitt: Die betriebswirtschaftliche Behandlung der Garantie- und Kulanzkosten 29
1. Die Stellung beider Kosten innerhalb der Selbstkostenrechnung 29
a) Garantiekosten 29
b) Kulanzkosten 32
2. Das Verhalten der Garantie- und Kulanzkosten in den verschiedenen Reifestadien einer Type 34
3. Die Bestimmung der in den Selbstkosten je Erzeugniseinheit enthaltenen Kostendeckung 37
a) Garantierate 38
b) Kulanzrate 39
4. Die Bildung der Rückstellung zukünftiger Garantie- und Kulanzkosten 41
a) Garantierückstellung 42
b) Kulanzrückstellung 44

Seite

5. Die Erfassung der Garantie- und Kulanzkosten 44
a) Grundsätze der Kostenerfassung 44
b) Die Organisation der Garantie- und Kulanzabwicklung.... 45
c) Die Erfassung der Garantie- und Kulanzaufwendungen und die Ermittlung der effektiven Kosten..... 50
cc) Unmittelbare Garantie- und Kulanzaufwendungen 53
1. Instandsetzungen innerhalb der Unternehmung 53
2. Ersatzteillieferung 55
a) Lieferung unter gleichzeitiger Berechnung 55
b) Lieferung ohne gleichzeitige Berechnung 57
3. Die Wiederherstellung ausgebauter, beschädigter eigener und fremder Teile 58
cd) Mittelbare Garantie- und Kulanzaufwendungen 62

6. Die Verrechnung der Garantie- und Kulanzkosten 65
a) Die Verrechnung der Garantiekosten 65
aa) Die Verrechnung der Garantiekosten bei Einzelfertigung 66
ab) Die Verrechnung der Garantiekosten bei Serienfertigung 67
b) Die Verrechnung der Kulanzkosten 71

7. Garantie- und Kulanzrechnung innerhalb der kurzfristigen und langfristigen Erfolgsrechnung 72

8. Die Behandlung der Garantie- und Kulanzrückstellung und ihre Bilanzierung 77
a) Garantierückstellung 77
b) Kulanzrückstellung 78

9. Garantie- und Kulanzrechnung unter Berücksichtigung der Betriebsgrößen und -eigenarten 79

10. Garantie- und Kulanzrechnung im Rahmen des Organisationsmittels Kontenplan 80

III. Abschnitt: Zweck und Ziel einer exakten Garantie- und Kulanzkostenrechnung 81

1. Das Garantieoptimal als Teil des betrieblichen Kostenoptimals 81

2. Der Garantiekostenvergleich 82

3. Die Ermöglichung einer erweiterten Kontrolle der konstruktiven Entwicklung 83

4. Die Ermöglichung von Maßnahmen der Kostenvermeidung.. 83

5. Der Garantiebericht 84

Anhang: Formulare 85

Literaturverzeichnis 87

Vorwort.

Garantie- und Kulanzkosten sind seit jeher im Kostenkatalog der industriellen Unternehmung enthalten.

Die besondere Notwendigkeit, das gesamte Kostengefüge der Unternehmung und damit auch Garantie- und Kulanzkosten betriebswirtschaftlich zu durchleuchten und zu bearbeiten, ist jedoch erst im Laufe der jüngsten Entwicklung aufgetreten. — Wirtschaftspolitische Führungsaufgaben des Staates und unternehmerische Verantwortung fordern einen höheren Genauigkeitsgrad des gesamten betrieblichen Rechnungswesens als bisher.

Maßgebend für die Auswahl und Bearbeitung der Garantie- und Kulanzkosten war die Tatsache, daß die Notwendigkeit einer systematischen betriebswirtschaftlichen Behandlung dieser Kosten besteht und im vorhandenen Schrifttum Beiträge in dieser Beziehung kaum zu finden sind. Die Behandlung der Aufgabe zeigte, daß mit der Erfassung und Verrechnung allein nicht sämtliche Probleme der Garantie- und Kulanzkosten zu meistern gewesen wären; aus diesem Grunde wurden verschiedene Randgebiete, wie z. B. die Kontrolle der Kosten oder die Abwicklung der Garantie- und Kulanzaufträge, kurz mitbehandelt.

Die Arbeit, die auf Grund praktischer Untersuchungen in Mittel- und Großbetrieben des Maschinenbaues entstand, wurde am 20. November 1938 abgeschlossen.

Ich möchte an dieser Stelle meinem verehrten Lehrer, Herrn Professor Dr. Kalveram, für die besondere Förderung der Arbeit meinen Dank abstatten. Ebenso danke ich den Herren der Praxis, die mir diese Untersuchungen ermöglicht und erleichtert haben.

Frankfurt/Main, Dezember 1938.

Helmut Lenz.

A. Einleitung.

Die neuzeitliche industrielle Selbstkostenrechnung.

1. Die Aufgaben.

Wenn wir unter Selbstkosten im weitesten Umfang den „geldwertmäßigen Ausdruck des Güter- und Kräfteverzehrs für eine Produktionseinheit“ [1]) verstehen und unter „Selbstkostenrechnung“ die Gesamtheit der zur Erreichung dieses Ziels in der neuzeitlichen industriellen Unternehmung eingesetzten Verfahren und Rechnungen zusammenfassen, so haben wir mit dieser Bestimmung bereits eine der wesentlichsten Aufgaben der Selbstkostenrechnung ausgedrückt. An erster Stelle steht das Bestreben, dem tatsächlichen Kostenverzehr für eine oder eine Mehrheit von Leistungseinheiten möglichst nahezukommen. Dies bedeutet, daß unter Berücksichtigung betriebsindividueller und kostenökonomischer Gesichtspunkte diejenige Annäherung an die letztlich nie zu erreichende Kostengenauigkeit gefunden werden soll, die als optimale Lösung der der Selbstkostenrechnung gestellten Aufgabe bezeichnet werden kann. Bekanntlich bleibt in der letzten Kostengenauigkeit jede Selbstkostenrechnung eine Näherungsrechnung an einen „richtigen“, allerdings praktisch nie zu erreichenden Wert. — Mit dieser angeführten Hauptaufgabe wirkt die Selbstkostenrechnung nach der Unterscheidung von Schmidt[2]) intern in der Richtung der Betriebskontrolle und extern oder marktwirtschaftlich in der Richtung der Preisfindung. Die Selbstkostenrechnung dient sowohl der Stückrechnung als auch der betrieblichen Kostenüberwachung und wirkt schließlich bei der Preisbildung für die Leistungen der Unternehmung mit.

---

[1]) Kalveram, Wilhelm: „Vereinheitlichung der in der Selbstkostenrechnung verwandten Begriffe“, Aufsatz Sonderdruck Motor Nr. 7, Berlin, Juli 1937.

[2]) Schmidt, F.: Kalkulation und Preispolitik, Band I der Handelshochschule Berlin 1929, S. 1477.

Je nach der Art des Betriebes oder des Wirtschaftszweiges werden mit den angeführten Hauptaufgaben der Selbstkostenrechnung mannigfaltige Wirkungen erzielt, beispielsweise hinsichtlich der Wirtschaftlichkeitsprüfung, der Leistungssteigerung, der Ausschaltung von Verlusten oder der Umschaltung von Verlusten in Kosten; gleichzeitig werden Unterlagen für den Betriebs- oder Kostenvergleich gewonnen. Grundsätzlich können sich derartige Vergleiche und Prüfungen auf die gesamte Unternehmung oder aber auf einzelne betriebliche Abteilungen erstrecken und können sowohl die Erzeugungsgesamtheit, einzelne Erzeugnisse oder aber einzelne Produktionsabschnitte in qualitativer oder quantitativer Beziehung betreffen.

Alle diese Aufgaben oder Zwecke verlangen eine eingehende Untersuchung der Kostengesamtheit einer Unternehmung sowie der Kostenstruktur der einzelnen Erzeugnisse.

Für die Unternehmung sowie für die mit ihr in wirtschaftlichen Bindungen Stehenden ist es sowohl von grundlegendem Interesse als auch von wesentlichen Folgen, ob und inwieweit die in der Unternehmung anfallenden Kosten verrechnet und schließlich vom Markt wieder vergütet werden. In unserer heutigen „an den Kosten orientierten“ [3]) Wirtschaft gewinnen die tatsächlichen Kosten an Bedeutung sowohl für die spezielle Unternehmung als Ausdruck ihrer Wirtschaftsweise und ihrer Position zu den übrigen Wettbewerbern, als auch für die Gesamtheit in Anbetracht der über-

---

[3]) „An den Kosten orientiert“ zitiert nach Kalveram, Hauptseminar W.S. 1938/39. Ohne in umfassender Weise auf die Zusammenhänge zwischen Kosten und Preisen einzugehen, sei darauf hingewiesen, daß in unserer heutigen Wirtschaftsordnung das „Nur-Kosten-Prinzip“ aus Gründen der Ein- und Unterordnung der Wirtschaft unter gemeinwirtschaftliche völkische Interessen in weiten Bezirken unserer Wirtschaft außer Kraft ist. Die Bezeichnung einer „an den Kosten orientierten“ Wirtschaftsweise dürfte den Verhältnissen insoweit gerecht werden, als hier ausdrücklich der Spielraum für die Auswirkung der aus höheren nationalwirtschaftlichen und politischen Gegebenheiten resultierenden Maßnahmen gelassen ist. Kosten behalten wohl wesentliche, aber nicht ausschließliche, preisbestimmende Eigenschaft.

Die zwischen Kosten und Preisen speziell wirksamen Kräfte könnten in einem Kräfteparallelogramm dargestellt werden, das von den Kosten, den Preisen sowie von Angebot und Nachfrage bestimmt wird. Kostensteuerung, Preisbildung, Produktions- und Konsumlenkung bestimmen in ihrem Zusammenwirken die Komponente, wobei die Kräfte, die staatlicherseits auf die Unternehmung einwirken, insbesondere in Maßnahmen der Produktionslenkung und Vorschriften zur Preisbildung hervortreten.“ Ebenfalls zitiert nach Kalveram, Hauptseminar WS 38/39.

geordneten Interessen des Volksganzen an wirtschaftlicher Leistung und wirtschaftlichem Wettbewerb [4]).

In einem Zeitpunkt der Vollbeschäftigung der Wirtschaft und der beginnenden Progression oder zum mindesten der Erstarrung gewisser Kosten wird die Beobachtung und Steuerung dieser Kosten, sowie der sich verkleinernden beweglichen Kostenspanne unter Umständen zur Existenzfrage der Unternehmung.

Die Selbstkostenrechnung hat ihren früheren Charakter innerbetrieblich-privater Aufzeichnungen der Unternehmung längst verloren und ist in eine Sphäre des öffentlich-rechtlichen Interesses hineingewachsen. Sie ist damit zu einem hervorragenden Kontroll- und Steuerungsmittel des Staates innerhalb der Lenkung der Wirtschaft geworden. Die „größtmöglichste Wirtschaftlichkeit und höchste Leistung zum Nutzen von Volk und Staat" [5]) ist richtungweisende Maxime nationalsozialistischen Wirtschaftens.

Nicht zuletzt soll aber die exakte Selbstkostenrechnung innerhalb eines höher entwickelten Rechnungswesens in ihrer Auswirkung auf eine „angemessenere" Preisbildung durch die Möglichkeit der Preisprüfung auf Grund klarer und eindeutiger, betrieblicher Kostenwerte erwähnt werden, zu einem Zeitpunkt, in dem ernstgenommene soziale Bestrebungen hinsichtlich der Bildung „gerechter Preise" eingesetzt haben.

2. Garantie- und Kulanzkostenrechnung als Verfeinerung der Selbstkostenrechnung.

In dem Maße, in dem zunehmende Klarheit über die wesentlichsten Kostenerscheinungen innerhalb der Selbstkostenrechnung gewonnen wird, wendet sich das Interesse und die Entwicklung der Selbstkostenrechnung denjenigen Kosten zu, die vielleicht gegenüber den häufigsten Aufwendungen von geringerer Wichtigkeit sind, aber durch einen gewissen Aussagewert, beispielsweise hinsichtlich des qualitativen Standards der Erzeugnisse, durch Summierung in längeren Zeiträumen oder infolge ähnlicher Umstände Bedeutung erhalten.

Das Bestreben, den Erzeugungseinheiten direkt zuzumessen, was unter Wahrung der Wirtschaftlichkeit irgendwie in dieser Richtung

---

[4]) Vgl. die Darlegungen von Staatssekretär Brinkmann zum „Leistungswettbewerb". Rede vom 21. 10. 38, a. a. O.

[5]) Aus dem Erlaß vom 12. 11. 1936.

zu behandeln ist, vermindert immer mehr denjenigen Teil der Gemeinkosten, der nicht mehr differenziert werden kann. Der Grundsatz der unmittelbaren Zumessung wurde zu einem der wichtigsten der Selbstkostenrechnung. — Bei den Gemeinkosten setzte als Folge des Strebens nach möglichst engen Beziehungen der Kosten zu den Erzeugniseinheiten eine Unterscheidung nach Betriebs-, Verwaltungs- und Vertriebsgemeinkosten ein mit Unterteilungen bis zu Platzkosten, oder unter Anwendung der „elektiven Zuschlagsmethode“ [6]) eine Aufteilung nach den Merkmalen der Abhängigkeit der Gemeinkosten von den Zuschlagsgrundlagen beispielsweise in maschinenlohnabhängige oder materialabhängige Gemeinkosten.

Durch diese Verfeinerungen in der Kostenzumessung der Einzel- und Gemeinkosten entstehen neben engeren auch selbständigere Beziehungen der Kosten zu den Erzeugniseinheiten. Willkürlichkeiten, wie sie selbst durch beste Schlüssel auftreten, können wenigstens teilweise vermieden werden. — Die neuere Kostenbehandlung versucht nun die Entwicklung in der Weise voranzutreiben, daß weitere bisher innerhalb der Gemeinkosten verrechnete Kostenpositionen außerhalb dieser Gemeinkosten den Erzeugniseinheiten zugemessen werden. Die Kostenzumessung entwickelt sich für die hierfür in Frage kommenden Kostenkategorien vom Schlüsselungsproblem weg zu einem solchen der „Sonderverrechnung“, d. h. in der Richtung der Abgrenzung und Zumessung innerhalb bestimmter Erzeugnisgruppen oder Erzeugnisstufen.

Eine derartige Kostenbehandlung läßt aber auch die Kosteneigenarten der verschiedenen Erzeugnisgruppen einer Unternehmung deutlicher werden; Kostenkompensationen und Kostenverschiebungen können, soweit tatsächlich unangebracht, eher vermieden werden. Innerhalb eines an sich richtigen Unternehmungserfolges wird eine bessere Kontrolle des Erfolges der einzelnen Erzeugnisgruppen oder Typen [7]) ermöglicht und damit letzten Endes die Produktion einer Unternehmung in die Richtung ihrer wirtschaftlichsten Möglichkeiten gewiesen. Infolge Klarheit über die Kostenstruktur lassen sich Wirtschaftlichkeits- und Ratio-

---

[6]) Geldmacher, E.: Betriebswirtschaftslehre, II. Bd. Leipzig/Berlin 1927.

[7]) Die Bezeichnung „Type“ soll in dieser Arbeit — entgegen einer etwaigen Festlegung innerhalb irgendeines Wirtschaftszweiges — im allgemeinen Sinn der Unterscheidung der verschiedenen Erzeugnisse, Modelle oder Ausführungen innerhalb einer Unternehmung verstanden sein.

nalisierungsmaßnahmen auf exakter umgrenzte Zonen und damit in wirkungsvollerer Weise konzentrieren.

Soweit die Notwendigkeit besteht, gewisse Kosten in besonderem Maße „unter Druck" zu setzen, ist dies infolge besser abgesteckter Grenzen im Sinne kurzfristiger und begrenzter Erfolgsmessung besser ermöglicht.

Durch eine derartige „Sonderrechnung" der bisher innerhalb der Gemeinkosten verrechneten Kosten als „Sonderkosten"[8]) ergibt sich eine wesentliche Verfeinerung der gesamten Selbstkostenrechnung; besonders trifft dies für solche Kosten zu, die entsprechend ihrer Natur eine kompliziertere Erfassung und Verrechnung erfordern, die aber sehr oft eine generelle, d. h. verhältnismäßig einfache aber auch unrichtige Verteilung erfuhren. Noch schlimmer war dementsprechend das ebenfalls angewandte Verfahren, diese Kosten in der Spanne zwischen „Kosten und Preis" zu halten, d. h. sie durch eine entsprechende und notwendige Erhöhung der Bruttogewinnzuschläge hereinzuholen. Diese Rechnungsmethoden halten heutiger betriebswirtschaftlicher Untersuchung nicht mehr stand.

Kosten, für die diese Überlegungen in erhöhtem Maße zutreffen, sind beispielsweise Entwicklungs- und Konstruktionskosten, Fertigungsverluste, Ausschußkosten, Umstellungskosten, Einarbeitungsverluste sowie Betriebs- und Vertriebswagnisse[9]).

Zu dieser Aufzählung kommen in vollem Umfang auch Garantie- und Kulanzkosten. Ein Teil der genannten Kosten ist eine Folgeerscheinung eingegangener Risiken; für die kostenmäßige Behandlung ergibt sich daraus, daß solange, als ein Risiko noch irgendwie meßbar bleibt, und nicht zum reinen Wagnis geworden ist[10]), eine Kostenbewertung und damit eine Verrechnung außerhalb der „Gewinnzuschläge", d. h. außerhalb der Spanne „Kosten — Preis" erforderlich ist. — Die Abspaltung des in die Gewinnspanne einzuschließenden Unternehmungs-„Risikos" von den als Kosten zu bewertenden Risiken ist eine betriebswirtschaftliche Aufgabe, deren

---

[8]) Die Bezeichnung derartiger Kosten als „Sonderkosten" sei im rechnungstechnischen Sinne aufgefaßt.

[9]) Kalveram: Vortrag: Leistungssteigerung und Kostensenkung durch geordnetes Rechnungswesen. Berlin 1938, S. 13.

[10]) Mellerowicz, K.: Kosten und Kostenrechnung. Bd. I, Berlin 1936, S. 85: „Zum Unterschied von den direkt und indirekt meßbaren und vorher kalkulierbaren Risiken nennen wir die zahlenmäßig nicht erfaßbaren Risiken Wagnis (uncertainty)."

Bedeutung aus dem engeren rechnungstechnischen Gebiet weit hinausreicht.

Garantie- und Kulanzkosten sind nun in manchen Unternehmungen besonders deswegen gefährdet und bewegen sich infolgedessen oft nahe an den Verlustzonen, weil sie zeitlich nach dem Umsatzakt auftreten. — Schmalenbach[11]) stellt in diesem Zusammenhang fest, daß bislang in weiten Kreisen der Industrie von der an dieser Stelle notwendigen Einschaltung von Rückstellungskonten noch kein Gebrauch gemacht wird. „Hier empfiehlt es sich, die kalkulierten Buchbeträge einem besonderen Konto zuzuführen, dem die tatsächlich eintretenden Garantieschäden belastet werden, um auf diese Weise eine fortgesetzte Übersicht zu besitzen. Die Existenz dieses Kontos wirkt als kalkulatorischer Mahner." Die Behandlung dieser Kosten sei durchgeführt in dem Bewußtsein, daß es sich um in der Größenordnung oft untergeordnete Positionen handelt, deren exakte und zweckmäßige Erfassung und Verrechnung, sowie deren sinnvolle Einfügung in die gesamte betriebliche Kostenbearbeitung deswegen nicht minder wichtig bleibt.

Es ist nicht beabsichtigt, mit diesen Ausführungen überall anzuwendende Verrechnungsschemen aufzustellen; vielmehr sollen Wege gezeigt werden, die bei betriebs- und branchenindividueller Anpassung der besonderen Erscheinung dieser Kosten gerecht zu werden vermögen. Im besonderen kann doch durch eine sinnvolle Anwendung und Ausdehnung dieser Sonderrechnungen dem im heutigen industriellen Kostenbild beobachteten Anwachsen der Gemeinkosten wenigstens teilweise begegnet werden.

---

[11]) Schmalenbach, E.: Selbstkostenrechnung und Preispolitik. Leipzig 1934, S. 166.

B. Hauptteil.

I. Abschnitt:

Garantie- und Kulanzkosten innerhalb der Industrie.

Bei der Erörterung eines Kostenproblems sind Zusammenhänge der Kostengestaltung sowie der Kostenermittlung zu untersuchen. Lorentz[1]) unterscheidet bei der systematischen Aufteilung eines Kostenproblems innerhalb der Kostengestaltung

1. die Bedingtheiten und
2. die Beeinflussung der Kostenhöhe,

innerhalb der Kostenermittlung

1. die Kostenerfassung und
2. die Kostenzuteilung.

Die Zusammenhänge der Kostenermittlung werden im II. Abschnitt dargestellt; hier sollen unter Anlehnung an die Lorentz'sche Aufteilung wesentliche Züge der Kostenbedingtheit und der Kostenbeeinflussung gezeigt werden.

1. Das Garantierisiko als Kostenursache.

Die Bedingtheit irgendwelcher Kosten feststellen, heißt die kostenverursachenden Momente nach ihren Zwangsläufigkeiten bestimmen. — Als Ursache für die Garantiekosten finden wir ein Garantierisiko, begründet durch die mit dem Umsatz übernommene Garantieverpflichtung. Der Umstand, daß das Umsatzgut den berechtigten und vereinbarten Anforderungen des Abnehmers aus irgendeinem Grunde nicht entsprechen könnte, schlägt sich im Garantiefall in Kosten nieder. Das Risiko überhaupt stellt „die Möglichkeit des Mißlingens einer auf Zeitdauer bestimmten wirtschaftlichen Veranstaltung“ [2]) dar. Wir erhalten mit ihm zu bereits

[1]) Lorentz, St.: Grundlagen der Kostengestaltung. Berlin 1932, S. 75.
[2]) und [3]) Mellerowicz: a. a. O., Bd. I, S. 83.

bekannten und exakt zuzumessenden Kostenelementen der Erzeugniseinheit ein zunächst unbekanntes, das „oft noch keine wirklichen Kosten verursachend, doch kalkulatorisch als Kostenelement behandelt werden muß. Denn zunächst ist Risiko nur die Unsicherheit, die Möglichkeit der Entstehung von Kosten. Tatsächliche Kosten, Ausgaben erwachsen dem Betrieb erst beim Effektivwerden des Risikos beim Schadensfall ...“ [3]). — Von Bedeutung dabei ist die Tatsache, daß in weitem Umfange der Eintritt, bzw. Nichteintritt eines Schadens außerhalb der Beeinflussungsmöglichkeit des Wirtschaftenden liegt.

Im Garantierisiko selbst als der Verursachung der Garantiekosten finden wir nun eine Mischung von Risiken anderer Art. Primäre Risiken innerhalb des Garantierisikos sind in erster Linie das Produktions- und das Absatzrisiko, die durch die Garantie zeitlich verlängert werden. Umgrenzungen und Steuerungen dieser Primär-Risiken, die durch qualitative oder quantitative Bestimmungen [4]) einschließlich fertigungstechnischer Kontrollen möglich sind, beschränken das qualitative Risiko, das mit dem Umsatz in das Garantierisiko eingeht, bereits erheblich.

Sind die Unsicherheitsfaktoren des Qualitätsrisikos vor dem Umsatz der Erzeugniseinheit durch mehr oder weniger umfangreiche Kontrollen nochmals in ihrer Gesamtheit zu steuern [5]), so sind dies eine Reihe von Unsicherheitsfaktoren innerhalb des Absatzrisikos nicht mehr. So ist es z. B. von wesentlicher Bedeutung für das Absatzrisiko, ob ein Abnehmer des Erzeugnisses sachgemäßen oder unsachgemäßen Ge- oder Verbrauch macht und. falls ein Schaden auf unsachgemäße Verwendug zurückzuführen ist, ob dies auch tatsächlich nachgewiesen werden kann. Als Beispiel hierfür sei der Achsenbruch oder der Federbruch an einem Fahrzeug angeführt. Die Ursachen des Schadens können in einer schlechten Straßenbeschaffenheit, in einer zu hohen Belastung, in zu hoher Geschwindigkeit oder in einem Materialfehler liegen. Der Nachweis aber, ob ein Verschulden des Abnehmers oder ein Materialfehler zum Schaden führte, ist oft schwer und nicht eindeutig.

Ein weiteres Unsicherheitsmoment, das hier einzuordnen ist, stellt die Möglichkeit einer branchenüblichen Qualitätssteigerung

[4]) Z. B. Umgrenzungen des Beschaffungsrisikos durch Gütebestimmungen im Einkauf (Stahlsorten nach chemischen und physikalischen Werten, einzubauende Teilaggregate nach Leistungsstunden und Leistungshöhe und dergl.).

[5]) Vgl. Seite 28.

dar, der die Unternehmung nicht mit der gleichen Beschleunigung und Wirkung folgen konnte und die sich infolge erhöhter Anforderungen an das Umsatzgut in Garantiekosten äußert. Eine mögliche Wandlung des Rechtsempfindens legt bei für die Sicherheit des Benützers lebenswichtigen Teilen erhöhte Maßstäbe an [6] [7]; auch diese Unsicherheitsmomente vermögen die Kosten des einzelnen Schadensfalles, sowie seine Einordnung unter Garantie beeinflussen und demzufolge kostenverursachend und kostenbestimmend wirken.

Inwieweit im Garantierisiko auch Auswirkungen des allgemeinen Unternehmungsrisikos vorhanden sind, indem eine Unternehmung, die bestimmte Güter erzeugen und absetzen will, von vornherein ein gleich oder ähnlich geartetes Risiko wie die übrigen Wettbewerber entsprechend der besonderen Art des Umsatzgutes, sowie der daran gestellten Anforderungen übernehmen muß, soll hier nicht entschieden werden. Man könnte aber darin eine zweigwirtschaftliche Konstante innerhalb des Garantierisikos erblicken; sie dürfte allerdings schon sehr stark in das spezielle, branchenbedingte Unternehmungsrisiko hinüberreichen.

2. Umfang, Wesen und Bedeutung der Garantiekosten.

Als Garantiekosten [8]) werden Aufwendungen bezeichnet, die „auf Grund von vertraglichen oder gesetzlichen Verpflichtungen ohne Vergütung seitens des Leistungsempfängers übernommen werden“ [9]). Eine derartige Festlegung ist nach den rechtlichen Grenzen der Beziehungen zwischen Unternehmung und Abnehmer orientiert. Sie drückt damit eine wesentliche Unterscheidung gegenüber den außerhalb derartiger Normen auftretenden Kulanzkosten aus. Das Wesen und die rechtlichen Merkmale der Garantie verpflichtung selbst sind einer gesonderten Behandlung vorbehalten [10]). Hier sollen zunächst Garantiekosten nach sonstigen Umgrenzungen untersucht sein.

---

[6]) Vgl. z. B. die verschärften Betriebssicherheitsvorschriften für Maschinen und ähnl. (Schutz der Arbeitskraft).

[7]) Vgl. die in letzter Zeit erhöhten Maßstäbe für die Verkehrssicherheit von Fahrzeugen, wodurch an alle lebenswichtigen Teile wie Bremsen, Beleuchtung, Steuerung usw. besonders hohe Anforderungen gestellt werden.

[8]) Die Bezeichnung „Gewährleistung“ wird verschiedentlich an Stelle und im gleichen Sinne wie Garantie gebraucht.

[9]) Normalkontenplan Fahrzeugindustrie, a. a. O., S. 28.

[10]) Vgl. Seite 21.

Wenn eine mögliche Risikosteuerung[11]) die Garantiekosten materiell umgrenzt, so stellt die Garantieverpflichtung selbst die formelle Umgrenzung nach außen dar. Eine derartige Umgrenzung bezweckt die Feststellung der Garantieaufwendungen einerseits und ist die Grundlage für die Ablehnung der darüber hinaus gestellten Garantieansprüche andererseits. Gründe für die Ablehnung einer Garantieleistung überhaupt sind beispielsweise das Nichtbestehen einer Garantieverpflichtung infolge eines ungültigen oder bestrittenen Kaufvertrages, infolge des Ablaufes der Garantiezeit, infolge bereits einmal erfüllter Garantieleistungen oder infolge des Wegfalls sonstiger für die Garantieleistung wesentlicher Umstände. Die materielle und formelle Umgrenzung präzisiert Schäden insoweit, als ihr Ausmaß nach oben im ungünstigsten Falle bezeichnet wird. Dadurch ergibt sich eine Begrenzung der Garantiekosten des Einzelfalles. — Außerhalb jeglicher Garantieleistung bewegen sich schließlich Schäden aus Abnutzung, natürlichem Verschleiß oder sonstwie aus dem normalen Gebrauch des Umsatzgutes herrührend, sowie Schäden aus nachzuweisendem Verschulden des Abnehmers.

Der Umfang der Garantiekosten wird schließlich durch die Art und Weise der Schadensdeckung im Garantiefalle beeinflußt. — Von wesentlichen kostenmäßigen Folgen ist es dabei, ob eine Instandsetzung oder eine Neulieferung eines Umsatzgutes erfolgt. Wird eine Instandsetzung vorgenommen, so erhebt sich die Frage, ob diese mit neuen oder gebrauchten, aber noch einwandfrei brauchbaren Teilen erfolgt, ob nur die Lieferung dieser Teile Gegenstand der Leistung oder auch der Ausbau beschädigter und der Einbau verwendungsfähiger Teile unter Garantie vorzunehmen ist. Von Bedeutung ist weiterhin, ob nur der Ersatz des beschädigten Teils selbst oder auch die im Zusammenhang damit als Folge des zuerst schadhaft gewordenen Teils unbrauchbar gewordenen Teile[12]) in die Gewährleistung eingeschlossen sind.

---

[11]) Vgl. Seite 9.

[12]) Beispiel: Ein Kühlaggregat versagt, der Motor wird als Folge dieses Fehlers beschädigt. Es erhebt sich die Frage, ob nur der Kühler oder auch der Motor unter Garantie instandzusetzen ist. — Soweit ein ursächlicher Zusammenhang besteht (techn. Untersuchung) zwischen einem ersten, unter Garantie fallenden Schaden und einem folgenden weiteren, ergibt sich normalerweise — so auch nach den für die Fahrzeugindustrie maßgebenden Bestimmungen der Deutsche Automobil-Treuhand G.m.b.H. Berlin — auch für den „Konsequenzschaden" eine garantiepflichtige Instandsetzung.

Reparaturlöhne und -gemeinkosten, Frachten, Verpackungs- und sonstige Kosten müssen im Zusammenhang mit einem Schadensfall hinsichtlich ihrer Übernahme bestimmt sein. Von Einfluß auf den Umfang der Garantiekosten sind schließlich noch die gesamten Verpflichtungsabgrenzungen zwischen Unternehmung und Fremdunternehmungen bezüglich der eingebauten Fremdteile. Zu bestimmen bleibt, ob für die gesamten eingebauten Fremdteile überhaupt und in welchem Ausmaß Garantie seitens der fremden Unternehmung geleistet wird, sowie in welcher Weise eine Schadensregulierung erfolgt. Üblich ist eine Erledigung der auf eingebaute Fremdteile entfallenden Garantieschäden durch die zusammenbauende und umsetzende Unternehmung, damit ein Abnehmer nicht mit einer Mehrzahl von Teilelieferern Garantieschäden ausgleichen muß. Von kostenmäßiger Bedeutung ist die Frage, ob die von der zusammenbauenden und umsetzenden Unternehmung für Fremdteile gewährten Garantieleistungen in vollem Umfang von ihren Vorlieferanten anerkannt und übernommen werden. Häufig übernehmen die Vorlieferanten die durch garantiepflichtige Schäden an den von ihnen gelieferten Teilen angefallenen Garantiekosten nicht hundertprozentig. Die Ablehnung wird oft mit dem zwischen dem Wert des Einzelteils und der geforderten Garantieleistung bestehenden Mißverhältnis begründet. In solchen Fällen verbleiben Restkosten, welche die zusammenbauende und mit dem Verbraucher in Verbindung stehende Unternehmung belasten.

Eine Klärung der Garantieabgrenzung zwischen eigenen und fremden Teilen eines einheitlichen Umsatzgutes erhält weitere Bedeutung dadurch, daß normalerweise im Preis der eingebauten Fremdteile die Deckung zukünftiger „normaler" Garantieleistungen durch den Vorlieferanten bereits eingeschlossen ist. Insoweit muß durch die Fremdunternehmung eine Schadensdeckung für ihre Teile erfolgen, denn die zusammenbauende und umsetzende Unternehmung wird vom Markte eine nochmalige, d. h. für die eingebauten Fremdteile doppelte Garantiekostendeckung nicht erhalten. Eine derartige doppelte Kostendeckung wäre auch volkswirtschaftlich nicht zu rechtfertigen. Je nach dem Anteil der Fremdteile am Umsatzgut können hier erhebliche Verluste begründet werden. Für zusammenbauende Unternehmungen ergibt sich daraus die Notwendigkeit einer besonders sorgfältigen Garantieabgrenzung zwischen eigenen und fremden Teilen sowie eine angemessene Aufteilung eventueller

Konsequenzkosten [13]) unter Berücksichtigung der Tatsache, daß häufig die eigentlichen Schadensursachen der Garantiefälle hinsichtlich ihrer Verursachung durch eigene oder fremde Teile nicht mehr aufgeklärt werden können.

Garantiekosten fallen nun in der Unternehmung an, nachdem die kostenverursachende Erzeugniseinheit schon lange fertiggestellt, umgesetzt und normalerweise beim Abnehmer in Benutzung ist. Garantiekosten treten somit erst nach der Umsatztätigkeit der Unternehmung auf und stellen nachträglich anfallende, in Bezug auf das einzelne Umsatzgut unregelmäßig auftretende Aufwendungen dar. Indem diese Aufwendungen in Erfüllung zwingender Verpflichtungen erwachsen, d. h. eine Zwangsläufigkeit zwischen Umsatz und einzugehendem Risiko besteht, sind sie als „Kosten" anzusprechen [14]), und zwar mindestens insoweit, als sich diese Kosten in einem als branchen- und betriebsbedingt zu bezeichnenden Rahmen bewegen.

Die Problematik dieser Kosten ist, daß diese selbstkostenmäßig zu einem Zeitpunkt zu bewerten sind, wo ihre Höhe im Einzelfall unbekannt ist und wo daher an Stelle eines konkreten Schadens zunächst nur die Schadensmöglichkeit „kalkuliert" werden kann. Ferner ist wenigstens zu Beginn einer Umsatztätigkeit noch keine Klarheit vorhanden über die Massenhaftigkeit des Auftretens der Garantiefälle überhaupt. — Wie sich nun der Höchstschaden des Einzelfalles vertraglich begrenzen und sich so selbstkostenmäßig wenigstens im ungünstigsten Ausmaß festlegen läßt, so können im Verlauf einer Umsatztätigkeit auch die Häufigkeiten der Schadensfälle im Vergleich zu den Umsatzziffern bestimmt werden. Die zunächst für eine Einbeziehung in die Erzeugnisselbstkosten noch unbekannten Größen der Garantiekosten können dadurch mehr und mehr als erfaßbares und damit rechenbares Risiko angepeilt werden. — Bewegen sich die Garantiekosten innerhalb dieses

---

[13]) Kosten, die im Verlauf eines Garantiefalles außerhalb der eigentlichen Instandsetzung des Umsatzgutes entstehen können, insbesondere Ansprüche Dritter, Haftpflicht- und Rechtskosten und ähnl., sowie Kosten für die Stillstandszeit einer Maschine oder eines Wagens (Lastzug) oder Aufwendungen für Verdienstausfall und Nutzentgang. Insoweit, als derartige Konsequenzkosten durch die Abfassung der Garantieverpflichtung ausgeschaltet sind, aber oft aus Gründen des Entgegenkommens gewährt werden, verschiebt sich die Problematik auf die Kulanz. (Vgl. Seite 19.)

[14]) Mellerowicz I: a. a. O., S. 84: „Ist das Risiko eine normale Begleiterscheinung des Wirtschaftens, dann ist es auch Kostenbestandteil."

„angemessenen" Rahmens [15]), so sind sie zweifellos als Kosten, und zwar als echte und damit in die Selbstkosten einzuschließende Kosten zu betrachten. Schließlich entstehen sie in gleicher Weise, wenn auch in unterschiedlicher Höhe, bei allen Unternehmungen des Wirtschaftszweiges und stehen mit den erzeugten und umgesetzten Gütern in ursächlichem Zusammenhang.

Anders wäre der Fall zu beurteilen, in dem Garantiekosten ein Mehrfaches dieses als angemessen zu bezeichnenden Standards unter Berücksichtigung der Umsatzwerte und -Zahlen erreichen, und zwar aus tatsächlichen, garantiemäßigen Ansprüchen der Abnehmer. Es wäre zu entscheiden, ob derartige anormale Garantiekosten als Folge mangelhafter Konstruktion oder Fertigung noch als echte Kosten anzusprechen sind, die auf eine volle Verrechnung innerhalb der Selbstkosten der Erzeugnisse Anspruch erheben können oder ob diese „Kosten" als sogenannte „verlorene Kosten" nicht bereits Verluste aus der Umsatzsphäre darstellen. — Derartige Fälle sind letztlich nur auf Grund der betrieblichen und wettbewerblichen Verhältnisse zu entscheiden. Zu berücksichtigen ist, daß unter Umständen erhebliche Teile dieser überhöhten Garantiekosten nur ihrer äußeren Erscheinung, nicht aber ihrem Wesen nach „Garantiekosten" sind. Tatsächlich können sie beispielsweise in Fällen mangelhafter Entwicklung andere Kostenkategorien wie Versuchs- oder Konstruktionskosten betreffen oder ihnen mindestens teilweise verwandt sein.

Soweit es sich bei diesen Kostenspitzen erhöhter Garantiekosten, die nicht mehr zu verrechnen sind, nicht um endgültige Verluste handelt, erhebt sich hier die Frage einer Übernahme und Verrechnung innerhalb anderer Kostenkategorien der gleichen Type oder notfalls eines betrieblichen Kostenausgleichs unter Verteilung der Kostenspitze auf die sonstigen erzeugten Typen. — Um endgültige Verluste wird es sich immer dann handeln, wenn irgendein konstruktiver oder fertigungstechnischer Vorteil aus der Fehlkonstruktion jetzt oder später nicht zu erwarten ist. Ergeben die überhöhten Garantiekosten in ihrer Konsequenz die Möglichkeit zukünftiger Verbesserungen und damit wieder gesunkener Garantiekosten, so kann sich unter Umständen eine Mitverteilung auf zukünftige Umsätze, d. h. eine Tilgung als zusätzliche Entwick-

[15]) In Wirklichkeit und soweit es sich um serienmäßig erzeugte und umgesetzte Güter handelt, ist diese Größe wesentlich bestimmter, als es die rein theoretische Darlegung vermuten läßt.

lungskosten rechtfertigen [16]). Bei gewissen Erzeugungen entstehen nun hohe Versuchs-, Konstruktions- und Erfindungskosten [17]) und, soweit bereits umgesetzt wird, auch Garantiekosten, wobei zunächst unbekannt ist, ob und wie sich später der tatsächliche technische und materielle Erfolg einstellen wird. Oft können die darauf verwandten Kosten zunächst oder auch später durch die Erzeugnisse nicht getragen werden, bereiten andererseits aber damit Entwicklungen auf angrenzenden Gebieten vor oder begünstigen solche, die zu erfolgreichen Erzeugnissen führen. In derartigen Fällen rechtfertigt sich grundsätzlich ein interner betrieblicher Kostenausgleich [18]).

In Ausnahmefällen sind daher unangemessen hohe Garantiekosten ebenfalls nur innerhalb eines betrieblich internen Kostenausgleichs zu betrachten, wobei die sorgfältige Prüfung einsetzen muß, ob sich die Übernahme eines Teils der zunächst exakt ermittelten Garantiekosten auf andere oder zukünftige Typen rechtfertigen läßt. Für Garantiekosten ist insoweit eine besonders sorgfältige Prüfung und Beurteilung notwendig, weil sie einerseits ein Gradmesser der Brauchbarkeit der Erzeugnisse beim Abnehmer sein können, andererseits durch oft zufällige, mindestens aber weniger systematische Vorgänge entstehen als die auf Grund folgerichtiger Versuche und Weiterentwicklungen verursachten Kosten.

Diese abnormen Kostenerscheinungen dürften immerhin seltener auftreten. Selbst dort, wo sie auftreten, ändern sie nichts an der Notwendigkeit, vorher die effektiven Kosten genau festzustellen, um im Fall irgendeiner Kostenkompensation deren Ausmaß und damit auch die wirtschaftlichen Grenzen jeglichen Ausgleichs zu bestimmen. Infolgedessen ändert sich auch nichts an der grund-

---

[16]) Die Tatsache, daß sich Fehlkonstruktionen (mit hohen Garantiekosten) durch die Vermittlung irgend einer Erkenntnis noch nach Jahren „rentieren" können, ist bekannt.

[17]) Beispiele hierfür bieten die chemische u. maschinenbauende Industrie.

[18]) Die ersten serienmäßigen Vorderradantriebe bei Kraftfahrzeugen brachten verhältnismäßig hohe Garantieaufwendungen. Eingebaut war der neuartige Antrieb zunächst nur bei einer Type des Erzeugungsprogramms. Ein Teil dieses Aufwandes war zweifellos noch den Versuchs- und Entwicklungskosten zuzurechnen, indem der Gebrauch der Fahrzeuge weitere Erkenntnisse zur Verbesserung wies. — Der nunmehr einwandfrei arbeitende Antrieb kam in weiteren Typen des Erzeugungsprogramms zum Einbau, sodaß auch diejenigen Typen von der Entwicklung des Antriebes gewonnen haben, die ursprünglich nichts damit zu tun hatten. Ungewöhnlich hohe Garantiekosten der Anfangsserien, die bis zu einem Teil Versuchs- und Entwicklungskosten darstellen, wären mit einem entsprechenden und angemessenen Teil auch den übrigen Typen der Produktion zuzurechnen gewesen.

sätzlichen Einstellung zur Erfassung der Garantiekosten und ihrer Verrechnung in den Selbstkosten der diese Kosten verursachenden Erzeugnisse.

Garantiekosten zeigen infolge ihrer Entstehung wesentliche Kosteneigenarten der speziellen Type, und zwar sowohl hinsichtlich der konstruktiven und technischen Reife als auch hinsichtlich der Gebrauchsfähigkeit. Nachdem bei der Herstellung verschiedener Typen innerhalb einer Unternehmung der gleiche Reifegrad der einzelnen Typen so gut wie nie vorhanden ist, ergibt sich daraus, daß Garantiekosten innerhalb der einzelnen Typen festzustellen und zu behandeln sind. Verstärkt wird der Unterschied der Garantiekosten innerhalb der einzelnen Typen durch den verschiedenartigen Absatzumfang dieser Typen, weil die Schadenshäufigkeit zum Umsatz einer Type, entsprechend dem Gesetz der großen Zahl, in Beziehung steht [19]).

Wenn der Schluß gezogen worden ist, daß in den Selbstkosten einer Erzeugniseinheit mindestens diejenigen Kosten etwa strittiger Kostenerscheinungen einzuschließen sind, die auch entstehen, wenn die zu diesen Kosten führende Leistung von einer fremden Unternehmung, wie z. B. von einer Versicherung, ausgeführt wird, so gilt dies für Garantiekosten in vollem Umfang. — Eine Fremdversicherung gegen das Garantierisiko gehört jedoch zu den Ausnahmeerscheinungen und ist höchstens üblich bei umfangreichen Objekten und unübersichtlichen Risiken, d. h. bei Wagnissen. Der Grund dafür, daß das Garantierisiko meistens nicht „fremdversichert", d. h. bei berufsmäßigen Versicherungen untergebracht wird, sondern als Kosten mit gewissen Unsicherheitsfaktoren von der umsetzenden Unternehmung sozusagen „selbstversichert" wird, liegt darin, daß die Versicherungsprämie normalerweise höher als diese Kostenrate ist. Die berufsmäßige Versicherung muß besonders hervortretende Aufwendungen für Verwaltungskosten, Verzinsung des Deckungskapitals der Versicherung usw. berücksichtigen. Diese Kosten entstehen bis zu einem gewissen Grade auch in der umsetzenden und „selbstversichernden" Unternehmung, sind aber in ihrer Kompensation mit den sonstigen betrieblichen Vorgängen niederer. Außerdem bleibt versicherungswirtschaftlich die Notwendigkeit eines Ausgleichs günstiger mit ungünstigen Gefahren

[19]) Außer acht gelassen ist hierbei noch die wertmäßige Größenordnung der verschiedenen Erzeugnisse einer Unternehmung, die hinsichtlich der Höhe eines möglichen Schadens ebenfalls bedeutsam ist.

sowie gleichartiger mit ungleichartigen Risiken; derartige Durchschnitte treffen aber so gut wie nie gerade für die spezielle Unternehmung zu. Schließlich aber wird in vielen Fällen eine Garantiedeckung durch die erzeugende Unternehmung ausschließlich auf Kostenersatz aufgebaut sein können, während eine derartige Rechnung für eine Versicherungsunternehmung naturgemäß nicht ausreicht.

Die Bedeutung der Garantiekosten ist dahin zusammenzufassen, daß bei ihrer exakten Abgrenzung, Erfassung und Verrechnung eine unwirtschaftliche, weil technisch ungenügende Fertigung ganz oder teilweise vermieden werden kann. Soweit ein Umsatzgut aus Teilen eigener und fremder Erzeugung besteht, ergibt sich die Möglichkeit einer Kontrolle der seitens der eigenen oder der fremden Unternehmung zu leistenden und zu verrechnenden Garantiekosten zwecks angemessener Kostenverteilung. Grundsätzlich und mit höherer Sicherheit als ohne eine derartige Garantiekostenerfassung und -verrechnung können Verluste aus der Umsatzsphäre, wie sie nachträglich entstehende Garantiekosten ohne genügende Berücksichtigung in den Selbstkosten des Umsatzgutes darstellen, ausgeschaltet werden; durch eine Aufteilung der Garantiekosten entsprechend ihrer Verursachung ergibt sich ein erhöhter Genauigkeitsgrad der innerbetrieblichen Leistungsabrechnung.

Schließlich wird durch eine Kontrolle und Auswertung der aus der Erledigung der Garantieaufträge entstandenen Garantiekosten die Wirtschaftlichkeit der damit unmittelbar beschäftigten Abteilungen und Stellen beobachtet.

In diese Behandlung der Garantiekosten sind die Garantieansprüche zwischen Unternehmung und Lieferern für Ge- oder Verbrauchsgüter nicht eingeschlossen. Die zum Ausbau oder Betrieb einer Unternehmung bezogenen Anlagen, Einrichtungen, Maschinen und Werkzeuge sind oft oder fast gewöhnlich mit Garantien ausgestattet. Die hieraus resultierenden Garantieansprüche, bzw. die realisierten Garantieleistungen wirken sich ebenfalls kostenmäßig aus, fließen aber doch nur mittelbar — nämlich durch geringere Abschreibungssätze, durch Kostenersparnis bei Reparaturen und ähnliches, d. h. letzten Endes innerhalb der Gemeinkosten — in die Selbstkosten der Erzeugniseinheiten ein. Rechnungstechnisch ergeben sich hieraus keine wesentlichen Schwierigkeiten, mindestens keine größeren als sie Abschreibungen und Reparaturen auf Anlagen oder Maschinen ohnehin darstellen. Ein

Unsicherheitsfaktor, der auf die Erzeugnisse nach deren Umsatz kostenmäßig erheblich einwirken würde, ist in diesen Garantieansprüchen der Unternehmung normalerweise nicht vorhanden.

Kostenverursachend wirkt sich nun nicht nur ein unmittelbarer Garantiefall aus, sondern auch die Gesamtheit der Maßnahmen, die das Eintreten von Garantiefällen verhindern sollen. Diese Kosten zur Verhinderung von Garantieschadensfällen werden in der Garantiekostenrechnung regelmäßig nicht eingeschlossen[20]). Für diese Kosten ist innerhalb der betrieblich und branchenmäßig bedingten Verkaufsorganisation, des Kundendienstes usw. eine ganz andere Planung und Messung möglich. Sie tragen daher gewöhnlich auch nicht die Unsicherheitsmomente wie die aus einem eingetretenen Garantieschaden entstehenden Garantiekosten.

Soweit eine Behandlung dieser, zwecks Verhinderung zukünftiger Garantiekosten aufzuwendenden Kosten notwendig erschien, erfolgte sie bei den Maßnahmen zur Kostenvermeidung[21]). Unter den hier behandelten „Garantiekosten" sind diese Kosten zur Vermeidung von Garantiefällen nicht eingeschlossen.

3. Umfang, Wesen und Bedeutung der Kulanzkosten.

Im Gegensatz zu den Garantiekosten stehen Kulanzkosten außerhalb irgendeiner formellen Verpflichtung der Unternehmung. Diese Kosten tragen das Merkmal der Freiwilligkeit der Leistung und werden im wesentlichen von dem Ausmaß des Entgegenkommens oder der Kulanz der Unternehmung bestimmt[22]). Auf die Kulanzgewährung wirken jedoch gelegentlich Umstände ein, die für die Unternehmung eine Leistungsnotwendigkeit bedingen. Dies sind insbesondere notwendige Rücksichten auf eine allgemeine branchen-

---

[20]) Z. B. Kosten der mehrmaligen, für den Abnehmer kostenlosen Überprüfung innerhalb festgesetzter Fristen mit Behebung kleinerer Schäden, die innerhalb oder außerhalb der Garantieverpflichtung sich zu größeren Schäden entwickeln könnten.

[21]) Vgl. III/4, Seite 83.

[22]) Die in manchen Industriezweigen unter der Bezeichnung „indirekte Garantie" zusammengefaßten Kostenpositionen aus Schadensdeckungen außerhalb der Garantiepflicht stellen tatsächlich echte Kulanzkosten dar.

mäßige Großzügigkeit, auf die Höhe eines Kaufobjektes, auf die Erhaltung des Prestiges oder auf ähnliche Erwägungen.

Von Bedeutung für das Ausmaß der Kulanzkosten ist die Umsatzhöhe überhaupt sowie das Verhältnis der Garantiekosten zum Umsatz als Ausdruck der Güte und Brauchbarkeit, d. h. des qualitativen Standards der Erzeugnisse. Ein Erzeugnis, das verhältnismäßig hohe Garantiekosten verursacht, wird in gleicher Weise höhere Kulanzwünsche der Abnehmer an die Unternehmung herantragen; besonders werden solche Anstände und Schäden vorgebracht, die sich nach Ablauf der eigentlichen Garantiefrist oder soweit sie sich innerhalb der Garantiefrist ereignen, außerhalb der vereinbarten Garantiehöhe bewegen. Die Kulanzleistung wurde in diesem Zusammenhang auch als verlängerte Garantieleistung bezeichnet. Häufig entstehen Kulanzkosten aus der Deckung sogenannter Bagatellschäden, d. h. verhältnismäßig kleiner Aufwendungen des Einzelfalls im Verlauf der Betreuung der Kunden. Insoweit sind daher Abgrenzungen notwendig zwischen den Kulanzkosten und dem sonstigen allgemeinen Kundendienst.

Zusammenfassend sind als Kulanzkosten diejenigen Aufwendungen zu nennen, die aus irgendwelchen Rücksichten und außerhalb einer formellen Verpflichtung dem Abnehmer gegenüber als Beweis des Entgegenkommens[23]) geleistet werden.

Kulanzkosten sind ebenfalls in hohem Maße aussagefähig über die Kostenbesonderheiten einer Type. Sie stehen allerdings in dieser Beziehung den Garantiekosten insoweit nach, als häufig kulanzmäßige Leistungen erfolgen, die mit den Eigenarten des speziellen Umsatzgutes an sich nichts mehr zu tun haben. Dies trifft besonders bei vorsorglichen Schadensdeckungen zur Verhinderung eventueller zukünftiger höherer Garantieschäden sowie bei den unter Kulanz übernommenen Konsequenzkosten, d. h. den Kosten aus der Verlängerung eines Garantiefalles, zu. — Kulanzkosten weisen infolge ihrer engen Verknüpfung mit den Gesichtspunkten der Werbung und der Kundenpflege in die Vertriebskosten. Sie reichen mit ihrer Wirkung aus dem einzelnen Schadensfall (Kulanzfall) hinaus auf sämtliche Umsatzgüter; durch die „Kulanz" werden immaterielle Werte der gesamten Unternehmung geschützt.

Zum Wesen der Kulanzkosten ist weiter festzustellen, daß sie — soweit durch die Umsatztätigkeit der Unternehmung bedingt —

---

[23]) In Anlehnung hieran findet sich in einigen Unternehmungen auch die Bezeichnung „Kosten des Entgegenkommens" oder kurz „Entgegenkommen".

naturgemäß in den Selbstkosten der Erzeugnisse einzuschließen sind. Für Kulanzkosten gilt aber in noch höherem Maße als für Garantiekosten die Feststellung, daß eine abnorme Höhe dieser Kosten für die Kostenspitze keinen Kostenersatz in den Selbstkosten der Erzeugnisse begründen kann. Eine überdurchschnittliche Großzügigkeit, die weder branchen- noch betriebsbedingt ist und welche die als angemessen zu bezeichnenden Werte erheblich überschreitet, rechtfertigt für die Aufwendungsspitze keinen Kostencharakter. Derartige Überhöhungen sind eher Verluste aus der Umsatzsphäre oder unter Berücksichtigung des besonderen Werbungscharakters überhöhte, d. h. unter Umständen „verlorene" Werbungskosten. Der gesunde wirtschaftliche Eigennutz dürfte hier wohl den wesentlichsten Entgleisungen vorbeugen. Soweit branchenmäßig die Grenzen der Kulanz einigermaßen fixiert sind — z. B. aus Gründen eines gesunden Wettbewerbs, Zugabeverbot —, besteht über den Charakter der in diesen Grenzen auftretenden Kulanzkosten als „echte Kosten" natürlich kein Zweifel.

Die Grenzen, innerhalb deren Kulanzaufwendungen als Kosten anzusprechen und zu bewerten sind, lassen sich beim Fehlen irgendwelcher zweigwirtschaftlicher Normen nicht ohne weiteres ziehen, da sich bei der Kulanzleistung eine Reihe von internen Beziehungen zwischen Unternehmung und Kunden treffen sowie unter Umständen betriebsindividuelle Gesichtspunkte ausschlaggebend wirken. Derartige Umstände können andererseits dem Umsatzgut eine höhere Bewertung durch den Abnehmer und damit einen höheren Absatzkreis sichern; dadurch wäre ein weiterer Teil der sonst als Verlust zu bezeichnenden Kulanzaufwendungsspitze als Kosten gerechtfertigt. So wird z. B. ein Abnehmer der Luxusindustrie bei der Regelung von Schäden außerhalb einer Garantieverpflichtung ein anderes Entgegenkommen voraussetzen und auch beanspruchen dürfen; er bezahlt im höheren Preis u. a. auch eine höhere Kulanz als ein Abnehmer einer Unternehmung der Stapelerzeugnisse.

Sind die Garantiekosten aus Rechtsansprüchen der Abnehmer heraus verursacht worden, so entstehen Kulanzkosten aus dem E r m e s s e n, d. h. weitgehend innerhalb des Bestimmungsbereiches der Unternehmung. Sie können erheblich zur Erleichterung der Beziehungen der Wirtschaftenden beitragen und Härten sowie unglückliche Abgrenzungen mildern oder vermeiden. Ihre Bedeutung liegt somit in einer Förderung des guten Einvernehmens besonders auch deshalb, weil sehr oft die umsetzende Unternehmung der stärkere wirtschaftliche Partner ist. In der Größenordnung reichen

normalerweise die Kulanzkosten an die Garantiekosten nicht heran. Infolge der möglichen Steuerung dieser Kulanzkosten und des zu verschiedenen Zeitpunkten und innerhalb der verschiedenen Branchen unterschiedlichen Kundendienstes und seiner Pflege lassen sich verbindliche Feststellungen in dieser Beziehung nicht treffen. Zu Zeiten eines erhöhten wirtschaftlichen Wettbewerbs steigert sich die Bedeutung der Kulanzkosten.

4. I. Exkurs: Die rechtlichen Gestaltungsmerkmale der Garantieverpflichtung.

Garantiekosten entstehen innerhalb der Garantieverpflichtung; auf den entsprechenden Unterschied gegenüber den Kulanzkosten wurde bereits hingewiesen. Von Bedeutung sind nun die rechtlichen Merkmale, nach denen die Garantieverpflichtung gestaltet ist; sie wirken sich aus auf die Art und Höhe der Leistung und damit auf die Höhe der Garantiekosten des Einzelfalls.

Der Garantieverpflichtung des Verkäufers steht ein Garantieanspruch des Käufers gegenüber. Dieser Garantieanspruch ist in den dem Käufer beim Kauf- oder Werkvertrag überhaupt zustehenden Gewährleistungsansprüchen für Sachmängel enthalten entsprechend §§ 459 ff. BGB, 377 ff. HGB und 633 ff. BGB.

Der Verkäufer hat nach Abschluß eines Umsatzaktes ein dringendes Interesse daran zu wissen, wie lange er für irgendwelche, auch „geheime" Mängel herangezogen werden kann, und kommt so zu einer Zeitbegrenzung, welche die gesetzlichen Vorschriften in dieser Beziehung ergänzt, bzw. erst ausfüllt, wenn berücksichtigt wird, daß z. B. „das Gesetz beim einseitigen Handelskauf und beim Werkvertrag überhaupt keine Frist für die Geltendmachung etwaiger Mängelansprüche mit Ausnahme der 6monatigen Verjährungsfrist vorsieht" [24]).

Bei begründeten Sachmängeln stehen dem Käufer, bzw. dem Besteller verschiedene, sich teilweise ausschließenden Rechte zu, so z. B. beim Kaufvertrag Wandlung, bzw. Minderung entsprechend § 462 BGB, Lieferung eines einwandfreien Ersatzes entsprechend § 480 BGB oder Schadensersatz wegen Nichterfüllung entsprechend § 463 BGB. Ähnlich liegen die Ansprüche beim Werkvertrag.

Wie nun in zeitlicher Beziehung, so hat der Verkäufer auch bei der Wahl der Ansprüche ein erhebliches

[24]) Köhler, W.: Allgemeine Verkaufsbedingungen. Mannheim 1934, S. 81.

Interesse daran zu wissen, von welchen Forderungen des Käufers ergetroffen werden kann. Die verkaufende Unternehmung wird diejenigen Ansprüche ausschalten, die ihr am unangenehmsten werden könnten, bzw. sich wirtschaftlich schädlich auswirken würden. Dies führt in der Regel zu einer Ausschaltung eventueller Schadensersatzansprüche wegen Nichterfüllung sowie meistens auch zu einer Ausschaltung der Wandlung und der Minderung[25]), so daß sich die gewährten Ansprüche vorwiegend auf die Nachbesserung, bzw. die Ersatzlieferung verdichten. Köhler nennt diejenigen Bestimmungen zur Garantieleistung innerhalb der den Umsatzakten normalerweise zugrundeliegenden Verkaufsbedingungen, die sich in dem im Gesetz vorgesehenen Rahmen bewegen oder nach den Erfordernissen des Geschäftszweiges variiert sein können, Garantieklauseln.

Mit einer derartigen Garantieklausel „übernimmt der Verkäufer eine Garantie für die Güte der Ware, und zwar nicht nur im Einzelfall auf besonderes Verlangen des Kunden, sondern allgemein durch die Verkaufs- und Lieferungsbedingungen“[26]). — Entsprechend dem Umfang, der sich auf die gesetzliche Mängelhaftung oder aber auf eine vertragliche Erweiterung oder Beschränkung erstrecken kann, spricht man von der vertraglichen oder gesetzlichen Gewährleistungspflicht. Die wesentlichen Merkmale der Garantieklauseln innerhalb der Verkaufs- und Lieferungsbedingungen der Industrie sind

1. eine exakte, zeitliche oder leistungsmäßige Begrenzung der Garantiedauer, sowie normalerweise
2. die Einschränkung der Ansprüche des Käufers insofern, als sich der Verkäufer „in erster Linie oder wahlweise neben anderen Rechten das Recht der Nachbesserung ausbedingt, wobei gleichzeitig weitergehende Gewährleistungsansprüche ausgeschlossen werden“[27]).

Die wirtschaftliche Praxis bestätigt diese Entwicklung, indem die als Garantiekosten in Erfüllung der Garantieansprüche des Käufers auftretenden Aufwendungen sich in erster Linie auf Nach-

---

[25]) Wandlung und Minderung werden im allgemeinen nur für solche Fälle vorgesehen, in denen eine Behebung des Mangels nicht möglich ist oder wird.

[26]) Köhler: a. a. O., S. 82.

[27]) Köhler: a. a. O., S. 92.

besserungskosten, d. h. Instandsetzungs- und Ersatzteilkosten beziehen. — Wirtschaftlich gesehen bedeutet dies normalerweise auch die für beide Teile ratsamste und rationellste, d. h. wirtschaftlich sinnvollste Erledigung auftretender Sachmängel.

5. Garantie- und Kulanzkosten als zweigwirtschaftlich und betrieblich bedingte und beeinflußte Kosten.

In den Garantiekosten und bis zu einem gewissen Grade auch in den Kulanzkosten zeigen sich die zu Kosten gewordenen Risiken in der Art, wie sie innerhalb eines Wirtschaftszweiges für gewöhnlich auftreten, durch die Eigenarten des Betriebes und seiner Erzeugnisse aber weiter beeinflußt sind. So sehr einerseits eine Bedingtheit dieser Kosten durch diese zweigwirtschaftlichen und betrieblichen Gegebenheiten vorhanden ist, wird doch der Versuch gemacht, diese Kosten zu beeinflußen und zu steuern. Eine allgemeine materielle Umgrenzung und Steuerung der Risiken sowie die Bestimmung des Umfangs der Kosten durch die Gestaltung der Garantieverpflichtung wurde dargelegt. Hier sollen zunächst weitere derartige Bedingtheiten und Beeinflussungsmöglichkeiten der Kosten gezeigt werden.

Fast in allen Wirtschaftszweigen herrscht das Bestreben, einen Wettbewerb der einzelnen Unternehmungen nicht auf das Ausmaß der Garantieleistung auszudehnen. Die gleiche Einstellung ist auch zu sämtlichen anderen, den Umsatzakt begleitenden Rechtsnormen festzustellen. Durch dieses Bestreben wird dem Abnehmer einer der möglichen Unsicherheitsfaktoren, nämlich derjenige der verschiedenartigen Bedingungen mit ihrer ungewissen zukünftigen Auswirkung erspart. Seine Auswahl und Kaufentscheidung kann noch mehr als ohnehin nach anderen, greifbaren Merkmalen wie Preiswürdigkeit, Leistungsfähigkeit, Güte, Brauchbarkeit, Aussehen und ähnlichen Umständen getroffen werden.

Weil nun Garantie- und Kulanzkosten immer entstehen werden und als zukünftige Kosten ohne eine Grundlage der einigermaßen exakten Vorausschätzung und Berücksichtigung innerhalb der Selbstkosten spätere Verluste darstellen würden, sind in den einzelnen Wirtschaftszweigen Einigungen über das Ausmaß der Garantie und zuweilen auch der Kulanz entstanden. — Eine branchenmäßige Überhöhung der Garantieleistung ist insoweit für die Wirtschaftlichkeit der einzelnen Unternehmung unerheblich, als

sie sich gleichmäßig und innerhalb der Selbstkosten sämtlicher Unternehmungen der Branche auswirken würde. Nachteilig hiervon würden nur die Unternehmungen getroffen, die geringere oder gar mangelhafte Qualitäten herstellen und umsetzen; sie würden infolge relativ zahlreicherer Garantiefälle und als Folge davon verhältnismäßig höherer Garantiekosten ungünstiger betroffen als die Erzeuger höherwertiger Güter.

Inwieweit diese branchenmäßige Überhöhung andere Wirkungen, wie z. B. eine langsamere Verbreiterung des Absatzmarktes sowie eine langsamere Entwicklung des gesamten Wirtschaftszweiges und ähnliches bedingen könnte, soll an dieser Stelle nicht weiter untersucht sein.

Die zweigwirtschaftlichen Regelungen der Garantie selbst weichen entsprechend der Eigenart der Erzeugnisse oft überraschend weit voneinander ab. Zeitlich betrachtet wirken sie sich von einer kurzen Spanne beim Umsatz hochwertiger Spezialmaschinen bis zu einer oft 10jährigen Garantiedauer beim Brückenbau sowie beim Bau von Eisenkonstruktionen aus[28]) [29]). Die an sich bereits vorhandenen zweigwirtschaftlichen Unterschiede werden hinsichtlich der Dauer der Garantieleistung sowie ihres Umfangs durch Sonderwünsche und Sonderabmachungen der Abnehmer (Auslandskunden)[30]) für den einzelnen Betrieb weiter variiert.

[28]) Soweit Garantiefristen vereinbart werden, die im Vergleich zur „Kurzlebigkeit" des damit ausgestatteten Gegenstandes viel zu lang sind, (z. B. 20jährige Garantie für Füllhalter), kommt diesen Fristen in ihrer praktischen Auswirkung insofern fast keine Bedeutung zu, als sich ein Schaden nach einer verhältnismäßig langen Gebrauchsdauer zwischen unsachgemäßer Behandlung und natürlicher Abnutzung als nicht garantiemäßig einerseits sowie einem „garantiemäßigen" Herstellungsmangel andererseits nicht mehr unterscheiden läßt. „Eine derartig lange Garantiefrist habe daher bei einem Füllhalter so gut wie keine praktische Bedeutung." Die werbemäßige Verwendung der Frist wird als unzulässig bezeichnet. Gutachten der J. u. H. K. Mannheim, zitiert nach „Frankfurter Zeitung" 437/38 vom 28. 8. 38.

[29]) Im gleichen Sinne entschied das Solinger Wettbewerbseinigungsamt, das die Anpreisung einer 25jährigen Garantie bei versilberten Bestecken als unlauter bezeichnet. In der Entscheidung wurde u. a. ausgeführt, daß „grundsätzlich nichts dagegen einzuwenden sei, wenn ein Geschäftsmann auf seine Ware Garantie gewähre und in seiner Reklame auch auf diese Garantieleistung hinweise, denn derartige Garantiezusagen seien Zeichen besonderer Leistungsfähigkeit und würden beim Publikum entsprechend geschätzt. Garantieversprechen müßten sich aber in angemessenem Rahmen halten und auch sachlich verantwortet werden. Erfahrungsgemäß sei es aber unmöglich, daß ein Besteck bei normaler, d. h. nahezu täglicher Benutzung, 25 Jahre lang in unverändertem Zustand und damit gleichbleibend gebrauchsfähig bleibe".
(Frankfurter Zeitung vom 15. 11. 1938, Nr. 584.)

[30]) Derartige Wünsche reichen oft bis zu der Grenze, an der irgendwelche Garantien in Anbetracht der Sonderwünsche des Abnehmers überhaupt

Die bezüglich der Gewährleistung in der Fahrzeugindustrie — als eines Wirtschaftszweiges besonders großer gegenwärtiger und zukünftiger Bedeutung — heute maßgebenden Bestimmungen stellen eine außergewöhnlich sorgfältige Aufzählung der auf die Garantiekosten dieser Zweigwirtschaft einwirkenden Faktoren dar. Diese Bestimmungen sollen als in garantiemäßiger Beziehung besonders typisch aus einer größeren Anzahl untersuchter Bedingungen angeführt werden. Zur Begründung dieser umfassenden Regelung ist vorauszuschicken, daß innerhalb der Fahrzeugindustrie unter Garantie und Kulanz eine Vielzahl von Kosten auftreten und naturgemäß das Bestreben der erzeugenden Unternehmungen hervorrief, durch eine entsprechende Fassung der Garantieklauseln den Garantieaufwand zu steuern und zu beschränken. Dieses Bestreben war zweifellos angebracht, wenn berücksichtigt wird, daß ein Fahrzeug ein in steigendem Maße qualifiziertes, wenn nicht gar kompliziertes technisches Erzeugnis darstellt, sowie sich im besonderen in einem dauernden, wenn auch fortgeschrittenen Entwicklungsstadium bewegt.

Zwischen dem möglichst umfassend gewünschten Garantieanspruch des Abnehmers und der sich eventuell im umgekehrten Verhältnis bewegenden Garantiebereitschaft der Erzeuger mußte ein angemessenes Verhältnis gefunden werden. Übertriebene Schutzbestimmungen der Fahrzeugindustrie, wie sie in manchen Fällen durch die reichsgerichtliche Rechtsprechung abgelehnt wurden [31]), mußten ebenso wie übertriebene Garantieansprüche der Verbraucher vermieden werden.

Die für die Fahrzeugindustrie verbindlichen Bedingungen tragen dem Gedanken der Berücksichtigung der vom Fahrzeug bereits vollbrachten Leistung als Grenze der Garantie insoweit Rechnung, als an Stelle einer früher rein zeitlich festgelegten Spanne (Garantiefrist 6 Monate) eine Regelung nach Zeit unter Berücksichtigung der Leistung getreten ist. Die Garantie bezieht sich heute auf ein Fahrzeug, das „eine dem jeweiligen Stand der Technik entsprechende Fehlerfreiheit in Werkstoff und Werkarbeit während der Dauer von 6 Monaten nach Erstzulassung mit schwar-

---

abgelehnt werden müssen, indem eine Bewertung des mit diesem speziellen Umsatz verbundenen Risikos den Verkaufspreis unter Umständen verdoppeln oder verdreifachen müßte. (Als Beispiel für einen derartigen Fall kann eine Maschinenlieferung — Schiffsplattenbiegepressen besonderer Konstruktion und Leistung — in einen fernöstlichen Staat angeführt werden.)

[31]) „Neue Kraftfahrerzeitung", a. a. O., 8/1938, S. 207 ff.

zer Nummer, höchstens jedoch bis zu einer Gesamtfahrtleistung von 10 000 km“ [32]) besitzt. Die für unsere Betrachtung wesentlichen Teile der Bedingungen lauten weiter [33]):

„Die Gewährleistung geht nach Wahl des Lieferwerks auf Reparatur des Kaufgegenstandes oder Ersatz der eingesandten Teile. Der vom Lieferwerk zu bestimmende Ort zur Ausführung der Reparatur ist unter Wahrung der Interessen des Käufers zu bestimmen. Teile, die ersetzt werden sollen, sind porto- oder frachtfrei einzusenden. Ersetzt werden in allen Fällen nur die Teile, die den Fehler im Werkstoff oder in der Werkarbeit aufweisen und die durch diesen Fehler bei sachgemäßer Behandlung des Kaufgegenstandes zwangsläufig beschädigten Teile. Ersetzte Teile gehen in das Eigentum des Lieferwerks über. Erkennt das Lieferwerk einen Gewährungsfall ausdrücklich an, so geben die Kosten des billigsten Versandes und die angemessenen Kosten des Einbaus zu seinen Lasten.

Der Ersatz von Einbaukosten erfolgt unter der Voraussetzung, daß der Einbau vom Lieferwerk von einer anerkannten Werkstatt durchgeführt wird. In gleicher Weise wird von dem Lieferwerk für die nicht selbst erzeugten Teile Gewähr geleistet, mit Ausnahme von Sonderaufbauten, sowie Bereifung und Batterien. Hinsichtlich dieser Teile werden die dem Erzeuger wegen des Mangels zustehenden Ansprüche an den Käufer abgetreten. Ein Anspruch auf Wandlung oder Minderung besteht nicht, es sei denn daß das Lieferwerk nicht in der Lage ist, den Mangel zu beheben. Ersatz eines mittelbaren Schadens wird nicht gewährt. Die Gewährleistung erlischt, wenn der Kaufgegenstand durch Einbau von Teilen fremder Herkunft verändert worden ist und der Schaden in ursprünglichem Zusammenhang mit der Veränderung steht. Die Gewährleistung erlischt weiter, wenn der Käufer die Vorschriften des Lieferwerks über die Behandlung des Kaufgegenstandes (Betriebsanweisung) nicht befolgt und insbesondere die gemäß den Kundendienstheften vorgeschriebenen Überprüfungen nicht ordnungsgemäß durchführen läßt.

Für Lastkraftwagen, Dreiradkraftwagen und Anhänger wird die Gewährleistung ferner ausgeschlossen, wenn eine Überschreitung des nach den einschlägigen Bestimmungen der Straßenverkehrsordnung zulässigen Gesamtgewichts oder der Achsdrücke oder der dem Kaufvertrag zugrundeliegenden Nutzlast oder Fahrgestelltragfähigkeit festgestellt wird. Natürlicher Verschleiß und Beschädigungen, die auf fahrlässige oder unfachgemäße Behandlung zurückzuführen sind, sind von der Gewährleistung ausgeschlossen. Gewährleistungsansprüche werden nur dann berücksichtigt, wenn sie unverzüglich nach Feststellung eines Mangels beim Lieferwerk oder beim Verkäufer schriftlich erhoben werden. Für gebrauchte Fahrzeuge wird keine Gewähr geleistet.“

Derartige Bestimmungen geben als zweigwirtschaftliche Regelung den gesamten Garantieaufwendungen einen wesentlich genauer

[32]) „Neue Kraftfahrerzeitung“, a. a. O., 8/1938, S. 210 ff.
[33]) Neue Kraftfahrer-Zeitung, a. a. O., 8/1938, S. 210 ff.

umrissenen Kostencharakter; grobe Unsicherheitsfaktoren können aus der Garantierechnung eliminiert werden; eine stetigere Kostenbeobachtung auf gleicher und damit auch zu vergleichender Grundlage wird ermöglicht.

Es bleiben aber noch wesentliche und mannigfaltige Auswirkungen der betrieblichen Eigenarten in den Kosten festzustellen. Dies sind in erster Linie Umstände, die mit dem qualitativen Standard der Erzeugnisse der Unternehmung sowie mit dem Ausmaß der Fertigung zusammenhängen. — Garantie- und Kulanzkosten werden sich betrieblich immer in verschiedener Weise entwickeln, je nachdem ob die Fertigung in Einzel-, Serien- oder Massenherstellung vor sich geht. Zu beobachten sind weiter die Anteile fremder und eigener Erzeugung an einem einheitlichen Umsatzgut in ihrer garantiekostenmäßigen Auswirkung. Werden beispielsweise nur fremde Teile zu einem einheitlichen Umsatzgut zusammengebaut, so ergibt sich für die zusammenbauende Unternehmung — ohne überhaupt mit Teilen eigener Erzeugung beteiligt zu sein — u. U. doch ein hohes Garantierisiko, das den richtigen Zusammenbau und damit das einwandfreie Funktionieren des Gutes an sich betrifft.

Der Wert eines Objektes und damit die Höhe der möglichen Garantiekosten sind schließlich noch in ihrer Beziehung zur finanziellen Struktur und Leistungsfähigkeit einer Unternehmung bedeutungsvoll. Eine kleine oder mittlere Unternehmung kann durch einen Schaden aus einem großen Objekt, beispielsweise einer Brückenkonstruktion, selbst bei ordentlicher Bewertung und Rückstellung des Garantierisikos wesentlich stärker, u. U. sogar mit Rückwirkungen auf ihre Existenz betroffen werden, als dies beim Umsatz vieler gleichartiger Serienerzeugnisse im Gesamtwert einer einzigen Brücke möglich wäre [34]).

Sind schließlich statt einer Brücke 10 gleiche oder ähnliche Konstruktionen, vielleicht im Zuge einer Autobahn, herzustellen und unter Garantie zu liefern, so werden die Garantiekosten durch eine serienmäßige Erzeugung sowie durch eine Bewertung des Risikos innerhalb einer Mehrheit gleicher oder gleichartiger Umsatzgüter nochmals gänzlich anders gelagert sein.

---

[34]) Grundsätzliche Bedeutung kommt der Fremdversicherung bei langfristigen und umfangreichen Einzelobjekten zu.

6. II. Exkurs: Die Bedeutung der Garantie- und Kulanzkosten in der Richtung des Absatzes.

Garantie- und Kulanzkosten sind in ihrer modernen Erscheinung und Häufung eine Folge der industriellen Massenfertigung. Die Garantieleistung erhält den Sinn einer Qualitätssicherung des einzelnen Stücks dadurch, daß die Garantie gewährende Unternehmung im Schadensfall für die Güte der Erzeugnisse eintritt. Würde nämlich die Unternehmung nach der ohnehin schon weitgehenden Kontrolle während und nach der Fertigung die Vielzahl der Untersuchungen und Prüfungen, die notwendig wären, um für eine Einheit einigermaßen restlos „garantieren" zu können, auf sämtliche erzeugten und umgesetzten Stücke ausdehnen, so würden durch die umfassende Kontrolle viel zu hohe und teilweise auch unproduktive Kosten entstehen. Praktisch wird aber dadurch, daß die Unternehmung für einen Schaden eintritt, der gleiche Zweck erreicht. Man läßt es gleichsam auf einen Schaden ankommen und treibt die höchste Kontrolle nur bei einzelnen Stichproben.

Mit einem solchen Eintritt für die Güte eines Erzeugnisses ist gleichzeitig eine Sicherung des Käufers hinsichtlich eines ganzen oder teilweisen Verlustes seiner beim Kauf angelegten Kaufkraft gegen Zufälligkeiten, die in der neuzeitlichen Massenfertigung etwa begründet liegen, in hervorragendem Maße verbunden. — Der Käufer hat Gelegenheit, verborgene oder zunächst nicht entdeckbare Mängel — entsprechend der zunehmenden Kompliziertheit vieler Produkte — später, allerdings innerhalb der durch die Garantiefrist gezogenen Grenzen geltend zu machen. Dies führt in vielen Fällen dazu, daß das Umsatzgut kurz vor Ablauf der Garantiefrist nochmals an die Unternehmung gegeben wird, um sämtliche bis dahin aufgetretenen Mängel zu beheben oder wenigstens eine Durchsicht auf das reibungslose Arbeiten oder den einwandfreien Zustand des Umsatzgutes vorzunehmen. In der Garantie- und Kulanzleistung liegen so erhebliche Möglichkeiten der Kundenbetreuung.

Der Eintritt für die Güte eines Erzeugnisses wurde schließlich besonders durch die neuzeitliche Markenartikelwirtschaft hervorgerufen und gefördert. Erzeuger von Markenartikeln sind mehr als andere am guten Ruf ihrer Umsatzgüter interessiert und infolgedessen in höherem Maße geneigt, für diese Güter einzutreten, Garantien zu leisten oder kulanzmäßig auszugleichen. Insoweit

kommt der Garantie- und Kulanzleistung eine gewisse absatzfördernde Wirkung zu, wobei ein Abnehmer den durch die Garantie- und Kulanzleistung bedingten Aufpreis mit dem für ihn damit verbundenen Schutz vergleichen wird. — Garantieleistung ist einerseits der Ausdruck des Vertrauens der Unternehmung in ihre Erzeugnisse, andererseits eine das Erzeugnis begleitende und in den Selbstkosten eingeschlossene, ergänzende Leistung.

Das von der Unternehmung zu tragende Garantierisiko wird gleichsam mit der vom Käufer für den Garantieschutz bezahlten Spanne versichert. Aufgebaut ist diese Versicherung auf dem Kostenersatz durch die Abnehmer. Als Nebenerscheinung des Umsatzes ist oder soll diese „Versicherung" aber nicht auf einem Gewinnstreben der Unternehmung von vornherein aufgebaut sein. In Fällen der möglichen kurzfristigen Rechnung soll es der reine Kostenersatz sein; nur in besonders risikoreichen Umsätzen soll der Verlustmöglichkeit die Chance eines zusätzlichen Erfolges gegenüberstehen. Bei der Bestimmung der in den Selbstkosten je Erzeugungseinheit verrechneten Kostendeckung ist hierauf noch einzugehen [35]).

II. Abschnitt:

Die betriebswirtschaftliche Behandlung der Garantie- und Kulanzkosten.

1. Die Stellung beider Kosten innerhalb der Selbstkostenrechnung.

a) Garantiekosten.

Der dargelegte besondere Charakter der Garantiekosten [1]) ist bestimmend für die Stellung, welche diesen Kosten innerhalb der Selbstkostenrechnung zukommt. Garantiekosten sind zunächst keine Einzelkosten, wie beispielsweise Fertigungsmaterial oder Fertigungslohn; sie sind aber auch keine Gemeinkosten, die mit Hilfe irgendeines Schlüssels umzulegen wären. — Indem das wesentliche Merkmal ihrer Entstehung die Eigenarten der Type oder, falls eine Einzelfertigung vorliegt, die Besonderheiten dieser speziellen Einheit sind, betrachten wir diese Kosten als „typengebunden".

[35]) Vgl. S. 39 ff.
[1]) Vgl. S. 10 ff.

Diesem Umstand entsprechend sind die Garantiekosten innerhalb des Kostenschemas einzufügen, wobei die zeitliche Entstehung nach dem Umsatzakt ebenso wie die Zusammensetzung der Garantiekosten aus einer Mehrzahl anderer Kosten zunächst vollkommen unerheblich ist. — Garantiekosten werden in die Kategorie der „Sonderkosten" eingeteilt. Im besonderen soll damit außer der rechnungstechnischen Sonderbehandlung ausgedrückt sein, daß eine strenge Scheidung zwischen den Kosten der laufenden Fertigung und derartigen Kostenpositionen besteht, bzw. notwendig ist. In der Selbstkostenfolge bewegen sich die Sonderkosten außerhalb der Einzelkosten, soweit diese als Zuschlagsgrundlage für Gemeinkosten gelten. Sonderkosten werden aber möglichst unmittelbar, d. h. wie Einzelkosten der dafür zuständigen Auftragsgruppe zugemessen [2]). Die Sonderrechnung soll eben eine solche „einzelkostenmäßige" Zumessung trotz der vorhandenen unregelmäßigen und unbestimmbaren Kostenerscheinungen ermöglichen. Zusammenfassend läßt sich bei der bisherigen Behandlung von Sonderkosten das Bestreben einer möglichst direkten Verrechnung, auftrags- oder erzeugungsweise und außerhalb jeglicher Stellenrechnung beobachten. Daß sich die unter Sonderkosten zusammengefaßten Aufwendungen „bei jedem Auftrag oder Erzeugnis individuell verhalten und aus diesem Grunde von den übrigen allgemeinen Aufwendungen abstechen" [3]), ist eine Erscheinung, die sich im Rahmen der bisherigen Darlegungen bewegt.

Falls Garantiekosten — als unter die Sonderkosten fallend — hinsichtlich ihrer Zugehörigkeit zu Fertigung, Verwaltung oder Vertrieb abzugrenzen wären, ließe sich feststellen, daß Garantiekosten außerhalb der eigentlichen, d. h. laufenden Fertigung [4]) stehen, aber trotzdem noch als „fertigungsbedingte Sonderkosten", veranlaßt aus der Umsatzsphäre heraus, anzusprechen sind.

Aus der Feststellung, daß Garantiekosten „typengebunden" sind, d. h. eine Type mit sehr geringen Garantiekosten infolge eines ausgereiften Standards bei einer Fertigung mehrerer Typen auch nur mit diesen geringen Kosten zu belasten ist, folgt. daß bei der Kostenfindung Kostenkompensationen von vornherein

[2]) Vgl. hierzu auch Otten, a. a. O., S. 39.

[3]) Normalkontenplan der Wirtschaftsgruppe Textil-Industrie, a. a. O., S. 22.

[4]) Fröhlich, a. a. O., S. 60: „Als Sonderkosten haben wir besondere Aufwände für bestimmte Aufträge anzusehen, die jedoch mit der eigentlichen Fertigung nichts zu tun haben."

nicht vorgenommen werden können. Die Möglichkeiten und Voraussetzungen eines betrieblichen Kostenausgleichs wurden bereits dargelegt [5]).

Eine Rechnung mit Sonderkosten und damit eine Garantiekostenrechnung ist unabhängig von der kalkulatorischen Rechnungsart als solcher, d. h. davon, ob die Selbstkostenrechnung als Divisions- oder Zuschlagsrechnung [6]) [7]) durchgeführt wird, da diese Sonderkosten getrennt zu den bereits gefundenen Kosten der Einheit treten. Sonderkosten und damit die von uns betrachteten Garantiekosten werden erst dann den übrigen Kosten der Erzeugungseinheit zugemessen, wenn die Änderung der Sonderkosten aus irgendwelchen Gründen auf die sonstigen Herstellkosten durch eine Änderung der Zuschlagsgrundlagen für Gemeinkosten keinen Einfluß mehr haben. Das folgende Schema trägt diesen Gesichtspunkten Rechnung und bringt die Sonderkosten außerhalb dieser angeführten Grenzen:

Fertigungsmaterial	
Materialgemeinkosten	
Materialkosten	
Fertigungslohn	} Fertigungskosten
Fertigungsgemeinkosten	} Fertigungskosten
Herstellkosten	
Verwaltungsgemeinkosten	
Vertriebsgemeinkosten	
Grundkosten	
Typenkosten (Werkzeugkostenanteil)	
Sonderkosten des Betriebes	
Sonderkosten (der Verwaltung, des Vertriebs)	
Wagniszuschlag	
Selbstkosten	
Gewinnzuschlag	
Kalkulationszuschlag	
Erlösschmälerungen	
Bruttoverkaufs- oder Listenpreis [8]).	

[5]) Vgl. S. 14 ff.

[6]) Kalveram, Vortrag, a. a. O., S. 12 weist darauf hin, daß „der Unterschied zwischen Divisions- und Zuschlagskalkulation nur ein gradmäßiger, nicht ein grundsätzlicher ist. Es gibt zahlreiche Mischformen, von der nur in ganz wenigen Grenzfällen empfehlenswerten Kostenmessung durch reine Division bis zu jenen Rechnungen, welche die Gemeinkosten der Haupt-, Hilfs- und Nebenbetriebe ... ermitteln und zu Maßgrößen in Beziehung setzen, um die passenden Zuschläge zu finden".

[7]) Schulz, a. a. O., S. 27: „Wenn man von Kalkulationsverfahren spricht, denkt jeder an die Begriffe Zuschlags- und Divisionskalkulation. Ist es nicht merkwürdig, daß in einer kürzlich erschienenen Veröffentlichung über das Selbstkostenwesen diese Begriffe überhaupt keine Erwähnung gefunden haben." (Gemeint ist: Rummel, Kosten, Preise, Werte, a. a. O.)

Im Schema ist eine Trennung zwischen Typenkosten und Sonderkosten vorgenommen; der Grund dafür ist in der besonderen Charakterisierung der in diesem Schema verwandten Typenkosten als Gruppensonderkosten zu suchen. Dadurch wird gleichzeitig zum Ausdruck gebracht, daß für gewisse Typenkosten eine Zumessung auf die zukünftige, zum voraus geschätzte Produktion einer Type vorgenommen wird, die einer Tilgung z. B. aufgewandter Entwicklungs- oder Konstruktionskosten gleichkommt und die sich ändert entsprechend der Verkürzung oder Verlängerung der Produktion. Für die Garantiekosten als fertigungsbedingte und typengebundene Sonderkosten ist diese Rechnung nicht vorgesehen. Jede umgesetzte Einheit soll bereits definitiv die auf sie entfallenden, zukünftigen Garantiekosten in einer möglichst richtigen Schätzung enthalten, d. h. die an sich unregelmäßigen Garantiekosten sollen zu Proportionalkosten des Umsatzes der speziellen Einheit verwandelt werden. Einer Charakterisierung der echten „Typenkosten" als Gruppensonderkosten würden die Sonderkosten, z. B. die Garantiekosten als Einzelsonderkosten, gegenübertreten.

b) Kulanzkosten.

Im Gegensatz zu den Garantiekosten weisen die Kulanzkosten, wie dargelegt, nicht in vollem Umfang die Kosteneigenarten einer Type auf. Außerdem trifft die Auswirkung der Kulanzkosten die gesamte Unternehmung und infolgedessen sämtliche umgesetzten Typen. Hieraus ergibt sich die Feststellung, daß eine Abstufung der Kulanzkosten bei der Zumessung entsprechend ihrer Verursachung zu Unrecht erfolgen würde. Kulanzkosten sind somit als „nicht typengebunden" anzusprechen, wenigstens soweit es ihre Zumessung betrifft. Es sei zugegeben, daß Grenzfälle innerhalb des Standards verschiedener Typen einer Unternehmung vorkommen können, in denen sich auch Kulanzkosten zu beinahe reinen typengebundenen Kosten entwickeln könnten. Kulanzkosten stellen aber unter den gemachten Voraussetzungen und unter Verneinung ihrer Typengebundenheit verhältnismäßig regelmäßige Vertriebsaufwendungen dar. Dies bedeutet, daß Kulanzkosten außerhalb irgendwelcher Sonderkosten in die Vertriebsgemeinkosten einzurechnen sind, wobei ihr Maßstab die Gesamthöhe des Umsatzes

[8]) Kalveram: Aufsatz Sonderdruck „Motor Nr. 7", a. a. O., S. 4.

und der nach diesem ermittelte und bestimmte Vertriebskostenzuschlag ist.

Innerhalb dieses Vertriebskostenzuschlages ist eine prozent- oder betragsmäßige Fixierung der Kulanzkosten möglich, ja sogar notwendig, um hinsichtlich der Kulanzgenehmigungen innerhalb einer mit der allgemeinen Umsatzentwicklung proportionalen Zone zu bleiben. — Im übrigen ergeben sich infolge des nachträglichen Anfalls der Kulanzkosten und ihrer Verwandtschaft hinsichtlich der einzelnen in den Kulanzkosten enthaltenen Kosten mit den Garantiekosten ähnliche oder gleiche Erfassungsgesichtspunkte, während die weitere Behandlung bis zur Zumessung in den Selbstkosten der Erzeugungseinheit naturgemäß verschieden ist.

Für beide Kosten ergibt sich infolge des Abstandes der kostenverursachenden Einheiten von der Fertigung und dem Umsatz die Notwendigkeit einer vorschauenden Bewertung zum Zwecke des Kostenersatzes innerhalb der Selbstkosten sowie eine vergleichende und gegebenenfalls korrigierende Kontrolle der effektiven Kosten mit den in den Selbstkosten der Einheit verrechneten. In beiden Fällen sind Kostenunregelmäßigkeiten der Zukunft zu verteilen, und zwar bei den Garantiekosten als Proportionalkosten der Type, bei den Kulanzkosten als Proportionalkosten der Vertriebskosten und damit des gesamten Umsatzes. Schmalenbach[9]) weist übrigens darauf hin, daß „die rückstellungsbedürftigen Kosten in ihrer großen Masse proportionale Kosten darstellen und sich unter ihnen verhältnismäßig wenig fixe Kostenbestandteile finden".

Da Garantiekosten aus unbedingt zu erfüllenden Verpflichtungen erwachsen, Kulanzkosten aber doch eher zu beeinflussen sind, ist das bedeutendere Risiko in kostenmäßiger Beziehung bei den Garantiekosten vorhanden.

Für die kalkulatorische Behandlung von Risiken, soweit diese meßbar sind, nennt Mellerowicz[10]) folgende Möglichkeiten:

„1. Man verwandelt das Risiko in feststehende Kosten und behandelt diese wie alle anderen. Der Weg hierzu ist die Versicherung[11]).

2. Ist das Risiko durch Erfahrungssätze in seiner Höhe ungefähr bekannt, so erfolgt eine Verrechnung in der Stückrechnung durch einen Risikozuschlag."

---

[9]) Schmalenbach: Selbstkostenrechnung und Preispolitik, a. a. O., S. 163.
[10]) Mellerowicz I, a. a. O., S. 92.
[11]) Vgl. S. 16.

Die Umstände, die eine Messung der Garantierisiken begünstigen und damit zu rechenmäßigen Unterlagen innerhalb der Selbstkostenrechnung beitragen, sind

a) die Massenhaftigkeit des Auftretens und damit die mögliche statistische Behandlung entsprechend dem Gesetz der großen Zahl;
b) die Begrenzung des Höchstschadens im Einzelfall;
c) die mögliche kurzfristige Abstimmung des tatsächlichen Schadensverlaufes entsprechend den eingegangenen Garantiefristen und die dadurch ermöglichte Korrektur der zuerst unbekannten Schadenshäufigkeit;
d) die sich nur langsam ändernden Voraussetzungen der Risiken entsprechend der Änderung des Erzeugungsprogramms, der fertigungsmäßigen Herstellung und absatzmäßigen Streuung; normalerweise sind sprunghafte Veränderungen selten.

Zu den bisherigen selbstkostenmäßigen Rechnungen der Garantie- und Kulanzkosten ergeben sich folgende Feststellungen: Eine gemeinsame Verrechnung der Garantie- und Kulanzkosten, die ohne zwischen Garantie und Kulanz zu trennen innerhalb der Gemeinkosten vorgenommen wird, erscheint unangebracht, da die Gebundenheit der Garantiekosten an die spezielle Type außeracht gelassen wird. Es ist weiterhin unangemessen, Garantie- und Kulanzkosten zusammen, aber aufgespalten nach Typen zu verrechnen, da die typenmäßige Verteilung der Kulanzkosten entsprechend den bisherigen Feststellungen normalerweise zu Unrecht erfolgt. Garantie- und Kulanzkosten sind eindeutig Positionen der Kostenrechnung; ihr Kostenersatz würde durch eine andere Verrechnung, beispielsweise als Nachlaß innerhalb der Erlösschmälerungen und ähnliches, gefährdet sein.

Derartige Rechnungsmethoden könnten den Kostencharakter beider Kosten trüben und vor allem die Aufgaben der Kostenmessung und Kostenfindung in unangebrachter Weise in die Zonen der Preisfindung verlagern. Solche Rechnungsmethoden würden zudem eine systematische Überwachung und Planung dieser zukünftigen Kosten unmöglich machen und insoweit ein erhebliches Gefahrenmoment darstellen, als die Umwandlung dieser exakten Kosten in Verluste begünstigt wird.

2. Das Verhalten der Garantie- und Kulanzkosten in den verschiedenen Reifestadien einer Type.

Neben den Auswirkungen der Kostenbesonderheiten der verschiedenen Typen finden wir in den Garantie- und Kulanz-

kosten auch unterschiedliche Wirkungen und Veränderungen entsprechend dem sich dauernd verändernden Reifegrad einer Type.

Die verschiedenen Reifestadien bedingen innerhalb der Garantie- und Kulanzkosten geradezu besondere Kostenperioden. Unter der Voraussetzung, daß eine Type neu entwickelt und hergestellt wurde und mit dem Umsatz dieser Type unter Gewährung einer sechsmonatigen Garantie sowie der kulanzmäßigen Deckung sonstiger Schäden begonnen wurde, ergibt sich folgendes Bild [12]): Bei den effektiven Garantiekosten zeigt sich gegen Ende des ersten halben Jahres ein steil aufsteigender Kostenverlauf, der während des zweiten halben Jahres weiter steigt und in diesem Zeitraum u. U. die je umgesetzte Einheit geschätzte und verrechnete Höhe der Garantiekosten weit übersteigt. Eine Erhöhung der zu verrechnenden Garantiekosten auf Grund dieser Spitze wäre unangebracht, da mit einer derartigen Kostensteigerung gerechnet werden kann. Sie ist die Folge der im Gebrauch aufgetretenen Mängel, sei es aus Gründen noch nicht ausgereifter Konstruktion oder zunächst noch mangelnder technischer Fertigung. Diese Kostenspitze bedingt andererseits eine besonders schnelle Weiterentwicklung, weil die Beobachtung der zugrundeliegenden Schäden eine Untersuchung und Beseitigung der kostenverursachenden Momente ermöglicht. Diese technischen oder konstruktiven Verbesserungen bewirken nunmehr ein allmähliches Absinken der Garantiekosten, entsprechend der Weiterentwicklung des Umsatzgutes. Die Überdeckung der verrechneten Kosten im Vergleich zu den effektiv nunmehr entstehenden gestattet jetzt, frühere Kostenspitzen zu decken [13]) und u. U. durch eine Senkung der in den Selbstkosten verrechneten Deckung die Gesamtselbstkosten des Erzeugnisses zu vermindern. — Unter der Voraussetzung, daß die zu Beginn des Umsatzes durchgeführte Schätzung der Garantiekostendeckung gut gelungen ist, müßte nach der Beseitigung der gröbsten Entwicklungs- und Konstruktionsmängel die Linie der effektiven Garantiekosten in die Nähe oder unter diese Schätzung kommen, d. h. die effektiven Garantiekosten müßten im Bereich der verrechneten liegen, um entsprechend der vielleicht nunmehr etwas verlangsamten Weiterentwicklung der Type weiterhin in einer sehr flachen Kurve zu sinken. Schließlich könnte die Linie der effektiven Garantiekosten derart in die Nähe der verrechneten

[12]) Vgl. Skizze S. 37.

[13]) Insoweit liegt eine — allerdings unvermeidliche — Abweichung vom Bestreben einer möglichst proportionalen Kostendeckung vor.

Kosten kommen, daß sie mit ganz geringen Über- oder Unterdeckungen um die verrechneten Kosten oszilliert. Beim Vergleich effektiver Garantiekosten mit den verrechneten ist zu berücksichtigen, daß sich irgendwelche Verbesserungen erst n a c h Ablauf der Garantiefrist kostenmäßig voll auswirken, wenn auch Anzeichen in der Höhe der effektiven Garantiekosten schon vorher deutlich werden.

Für den kostenmäßigen Verlauf der effektiven Garantiekosten der Skizze ist schließlich ein gleichmäßig großer Umsatz — beispielsweise einer Einheit pro Tag — angenommen worden, um Fehler auszuschalten, die auf Grund von Absatzschwankungen aus statistischen Gesetzmäßigkeiten auftreten können. Andere Häufungen im Kostenanfall, wie sie z. B. aus jahreszeitlichen Gründen möglich sind[14]), wurden in dem Kostenverlauf der Skizze gleichfalls ausgeschaltet.

Die in den Selbstkosten ursprünglich verrechneten Kosten von RM 40.— je Einheit können unter der Voraussetzung der Brauchbarkeit der eingetretenen Verbesserungen und der demzufolge anhaltenden Verminderung der effektiven Garantiekosten nach dem 20. Monat ungefähr auf RM 30.— je Einheit gesenkt werden.

Die Kulanzkosten verlaufen normalerweise in einer ähnlichen Linie wie die Garantiekosten. Zu berücksichtigen bleibt, daß unter Umständen bei der Einführung der Erzeugnisse sowie direkt beim Umsatz Kulanzleistungen erfolgen, andererseits aber Kulanzkosten noch nach Ablauf der Garantiefrist (angenommen waren 6 Monate) entstehen. Infolgedessen läßt sich ein Vergleich der effektiven mit den verrechneten Kulanzkosten erst in einer längeren Periode, unter Zugrundelegung einer sechsmonatigen Garantiefrist, beispielsweise in Abschnitten von 10—12 Monaten, durchführen.

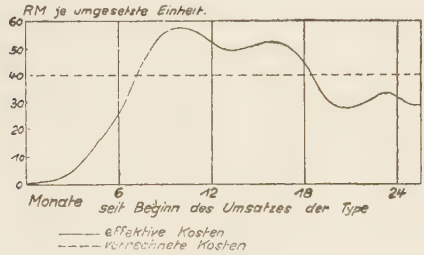
Im übrigen bleibt bei der Entwicklung der effektiven Kulanzkosten zu berücksichtigen, daß sich die Verbesserungen der Type nicht in reiner Form auswirken, wie dies etwa beim Verlauf der effektiven Garantiekosten der Fall ist. Die Ursache dafür liegt in dem Umstand, daß Kulanzkosten nicht typengebunden sind und demzufolge von Ermessensfragen außerhalb der Eigenart des Umsatzgutes beeinflußt werden. — Auf das anscheinende Mißver-

[14]) Kraftfahrzeuge z. B. werden vorwiegend im Herbst und Winter zur Überholung und Instandsetzung gegeben; dies bedingt eine Häufung der Garantie und Kulanz, die mit dem Umsatz der Vorperiode normalerweise nicht proportional ist.

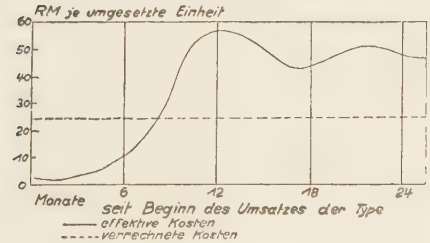
hältnis der Linie der effektiven Kulanzkosten im Vergleich zu den verrechneten ist später noch einzugehen [15]).

Entwicklung der Garantie- und Kulanzkosten in den verschiedenen Reifestadien einer Type.
Garantiedauer: 6 Monate.
Voraussetzungen: vgl. Seite 35.

Garantiekosten: Type X.



Kulanzkosten: Type X.



3. Die Bestimmung der in den Selbstkosten je Erzeugniseinheit enthaltenen Kostendeckung.

Zur Deckung der später entstehenden effektiven Garantie- und Kulanzkosten sind in die Selbstkosten der Erzeugniseinheiten gewisse Kostenwerte einzurechnen. Die nach dem Umsatz und unregelmäßig anfallenden Kosten sind zum voraus zu verteilen: da bis zum Schadenseintritt ungewiß ist, welche der umgesetzten Einheiten im einzelnen Kosten verursachen werden, kann infolge der vorliegenden Zufälligkeit nur eine einheitliche Belastung sämtlicher umgesetzten Einheiten in Frage kommen.

[15]) Vgl. S. 71.

Die Bestimmung der in den Selbstkosten der Erzeugniseinheiten enthaltenen Deckungswerte stellt daher eine Schätzung dar, wobei die technischen, konstruktiven und qualitativen Eigenschaften sowie die bei ähnlichen Erzeugnissen erfahrungsgemäß entstandenen Kosten zu vergleichen sind. — Die Umstände, die eine derartige Schätzung begründen, wurden bereits früher dargelegt [16]).

a) Garantierate.

Entsprechend dem Charakter der Garantiekosten muß zur Deckung der effektiven Kosten einer bestimmten Type die Summe der verrechneten Kosten, d. h. der zurückgestellten Raten dieser Type ausreichen, da für gewöhnlich keine Kompensationen zwischen den einzelnen Typen stattfinden. Aus Gründen der Vorsicht soll die Rate nach Möglichkeit in der Höhe bestimmt werden, welche auf einen angemessenen Zeitraum bezogen die obere Grenze der effektiven Garantiekosten, umgerechnet auf eine umgesetzte Einheit, darstellt. Der beständige technische Fortschritt wirkt hierbei kostenvermindernd und übt demzufolge hinsichtlich der effektiven Kosten je Einheit einer Type eine unterproportionale Wirkung aus. Der zunehmende Absatzumfang einer Type begründet trotz besserer Kompensation innerhalb dieser Type meistens ein überproportionales Anwachsen der effektiven Kosten. Die Ursache für diese an sich unerwartete Kostensteigerung liegt darin, daß sich mit zunehmendem Absatz anders als bei kleinen Umsatzmengen Prestigefragen verbinden, ohne daß es sich bereits um Kulanzauswirkungen handeln würde [17]). Auch gewisse Präzedenzfälle in der Schadensanerkennung pflegen sich mit zunehmendem Absatzumfang einer Type sehr oft überproportional auszuwirken. Soweit nun zu Anfang einer Umsatztätigkeit eine Ratenbestimmung auf einer wenig fundierten Schätzung beruht, kann eine Korrektur schon nach den ersten Monaten der Entstehung effektiver Garantiekosten — wenigstens in grobem Umfang — durch Näherungsrechnungen [18]) erfolgen. Mit zunehmendem Umsatz ergeben sich bezüglich einer genaueren Bestimmung der Rate je Type und Einheit naturgemäß verfeinerte Rechnungen durch Zugrundelegung genauerer Erfahrungssätze.

---

[16]) Vgl. S. 33.

[17]) Ein Beispiel dafür ist die aus derartigen Motiven heraus vorgenommene Ersetzung eines Teilaggregates an einem Großfahrzeug – Ölpumpe mit nicht immer ausreichenden Förderungsmengen —, gleichgültig, ob der Abnehmer diesen Schaden bereits geltend gemacht hatte oder nicht.

[18]) Vgl. S. 68 ff.

Grundsätzlich gleicher Art sind die Erwägungen zur Bestimmung der Garantierückstellung bei Einzelanfertigungen. Im besonderen besteht hier aber die Notwendigkeit einer sorgfältigen Schätzung, weil Korrekturen, wie sie innerhalb der Serienfertigung durch den fortgesetzten Umsatz der Type möglich sind, fehlen und so ein Ausgleich innerhalb einer Mehrzahl von Einheiten des gleichen Umsatzgutes unmöglich ist. Bei der Einzelfertigung ist eine Kompensation zunächst nur in der Summe sämtlicher umgesetzten, voneinander aber mehr oder weniger abweichenden Einheiten möglich. Infolgedessen ergibt sich eine verhältnismäßig schlechtere Beurteilungsmöglichkeit der einzelnen Rückstellung, und dies zudem erst in einem viel längeren Zeitraum.

Bei der Bestimmung der Rückstellung für Einzelfertigungen müssen daher in höherem Maße eingehende technische Gebrauchsbeurteilungen und Risikoeinschätzungen mit den garantiemäßigen Auswirkungen ähnlicher Erzeugnisse verglichen werden, um zur Rückstellung des Einzelfalles zu kommen. Außergewöhnliche Risiken müssen hier notwendigerweise Rückstellungen zur Folge haben, die nach oben tendieren und damit die zusätzliche Verlustmöglichkeit infolge mangelnder Kompensation und ungünstigerer Möglichkeit der Risikoschätzung durch eine zusätzliche „Erfolgschance" ausgleichen.

Indem nun jede Veränderung der Garantierate, d. h. der je Umsatzeinheit einer Type in den Selbstkosten verrechneten Garantiekosten, sich einerseits in den Selbstkosten des Umsatzgutes auswirkt und damit u. U. Konsequenzen für die Preisbildung notwendig macht, andererseits aber kurzfristig wechselnde Garantieraten einer Type die Vergleichbarkeit der Garantierechnung stören, vermeidet man grundsätzlich kurzfristige Änderungen der Garantieraten; ihre Änderung in gewissen Zeiträumen entsprechend der veränderten Kostenentwicklung wäre nur an Hand fundierter Unterlagen vorzunehmen.

b) Kulanzrate.

Für die Bestimmung der in den Selbstkosten verrechneten Deckung zukünftiger effektiver Kulanzkosten gelten insoweit andere Voraussetzungen, als Kulanzkosten infolge ihrer Rückwirkung auf die ganze Unternehmung innerhalb der Vertriebskosten enthalten sind und eine Steuerung dieser Kosten — im Gegensatz zu den Garantiekosten — noch nachträglich, wenn auch nicht ohne

Rückwirkungen möglich ist. Kulanzkosten werden wie Garantiekosten erst aus der Umsatzsphäre heraus wirksam; in besonderem Maße, und zwar mehr als Garantiekosten sind sie eine Funktion der Umsatzhöhe. Zu Beginn eines Umsatzes müssen Kulanzkosten unter Berücksichtigung ähnlicher oder gleicher Verhältnisse bei anderen Umsatzgütern geschätzt werden, und zwar nach ihrem zukünftigen Umfang innerhalb der Vertriebsgemeinkosten. Bei einem Standardsatz der Vertriebskosten läßt sich die Höhe der Kulanzkosten in einem Prozentwert der Vertriebskosten ausdrücken. Auf die spezielle Type ist der Kulanzwert infolge feststehender Vertriebskosten in einem abgerundeten Wert feststellbar.

Grundsätzlich ist bei den Kulanzkosten jede Type mit dem gleichen Prozentsatz, gemessen an den Vertriebsgemeinkosten, zu belasten; es lassen sich jedoch Ausnahmen anführen (z. B. Aufträge des öffentlichen Sektors), die ohne irgendwelche Vertriebsgemeinkosten oder falls doch nur mit einem kleinen Teil und damit im wesentlichen ohne Kulanzkosten zu rechnen sind. Die trotzdem geleistete Kulanz wird in diesen Ausnahmefällen zur Erlösschmälerung. — Obwohl Kulanzkosten grundsätzlich an der Umsatzhöhe orientiert sein sollen, ergeben sich in Ausnahmefällen doch gewisse Sonderentwicklungen. So werden z. B. bei ungewöhnlich stark sinkendem Umsatz die effektiven Kulanzkosten überproportional ansteigen; dies würde für die weiteren Umsätze eine Änderung der verrechneten Rate bedingen. Derartige Entwicklungen lassen sich bei den Kulanzkosten jedoch nachträglich insoweit steuern, als gewisse andere Kostenpositionen innerhalb der Vertriebsgemeinkosten zugunsten oder zu Lasten der Kulanz beeinflußt werden. So würden sich beispielsweise notwendige Spitzen der effektiven Kulanzkosten dadurch verrechnen lassen, daß gewisse andere Kosten innerhalb der Vertriebsgemeinkosten, wie Werbung oder allgemeiner Kundendienst, entsprechend gekürzt werden. Die Berechtigung hierfür ergibt sich aus dem Umstand, daß Kulanz ebenfalls ein werbendes Mittel ist. In dieser oder ähnlicher Weise lassen sich daher Sonderentwicklungen der effektiven Kulanzkosten ohne eine Änderung des Normalzuschlages der Vertriebsgemeinkosten kompensieren, soweit diese Sonderentwicklungen nicht durch eine Steuerung der Kulanzgenehmigungen selbst vermieden werden können.

Im übrigen bestimmen sich die zu verrechnenden Kulanzkosten im wesentlichen nach den branchen- und betriebsindividuellen

Verhältnissen und der Stellung, die die Unternehmung mit ihren Erzeugnissen am Markt einnimmt.

4. Die Bildung der Rückstellung zukünftiger Garantie- und Kulanzkosten.

Die Bestimmung der innerhalb der Selbstkosten der Umsatzeinheit zu verrechnenden Deckung zukünftiger effektiver Kosten ergibt in gröberer oder feinerer Annäherung den Umfang der Kosten, die erst nach dem Umsatzakt zu Ausgaben, d. h. zu effektiven Kosten werden. Die bis zum Umsatz der Erzeugnisse bereits aufgelaufenen Selbstkosten hätten gleichsam um diese Werte höher sein müssen. Rechnungstechnisch wird die Zeit zwischen Umsatz und dem Augenblick der Entstehung der effektiven Kosten durch eine Rückstellung überbrückt. Eine Rückstellung erfolgt beim Umsatz, d. h. nur für denjenigen Teil der Erzeugung, der jeweils in einer bestimmten Periode umgesetzt wurde. Bei einer Bildung der Rückstellung auf Grund der Erzeugung würden die noch nicht umgesetzten Erzeugnisse mit fiktiven Werten belastet und bestandsmäßig zu hoch geführt, indem das zu deckende Risiko erst durch den Umsatz selbst eingegangen wird. Infolgedessen wäre auch die Rückstellung ihrerseits fiktiv. Nach handelsrechtlichen Normen [19]) sind derartige Scheinrechnungen nicht statthaft. An dieser Stelle zeigt sich der Unterschied zwischen dem Garantierisiko als einem fertigungs- und absatzbedingten Risiko und den eigentlichen „Fertigungsrisiken", wie z. B. Ausschuß. Für allgemeine Fertigungsrisiken muß notwendigerweise eine Rückstellungsbildung auf die gesamte Erzeugung vorgenommen werden, und zwar zu einem Zeitpunkt, der nur von den Gesichtspunkten der Fertigstellung, nicht aber des Umsatzes selbst bedingt wird. Wie bereits dargelegt, ist eine derartige Rückstellungsbildung auf fertiggestellte Erzeugnisse zur Deckung des Garantierisikos unmöglich. Nur dann könnte auf Grund der Produktion zurückgestellt werden, wenn gleichzeitig die jeweiligen Bestände zurückgerechnet würden, d. h. jegliche Bestandsveränderungen außerhalb des Umsatzes berücksichtigt würden. Derartige Rechnungen würden höchstens das Rückstellungsverfahren komplizieren, wenn sie nicht sogar als falsch abzulehnen sind. Richtig ist die Rückstellungsbildung der

[19]) Vgl. § 133 Ziff. 1 Aktienrecht.

hier behandelten Kosten nach Umfang und Zeitpunkt des Umsatzes.

Theoretisch wäre nun eine derartige Rückstellung unmittelbar nach jedem Umsatzakt und für jede Einheit denkbar. Abgesehen von dem dadurch verursachten unnötigen Arbeitsaufwand wäre diese Handhabung insofern unnötig, als sich erst bei den kurzfristigen Betriebs-, bzw. Fabrikateabrechnungen die Notwendigkeit der Gegenüberstellung der Umsatzselbstkosten mit den Umsatzerlösen ergibt. Beim Umsatz jeder einzelnen Einheit genügt der Umstand, daß die in den Selbstkosten dieser Einheit eingeschlossene Rate in ihrer erfolgsmäßigen Konsequenz für die Kostendeckung sorgt. Insoweit hängt eigentlich zwischen den Umsatzzeitpunkten und der Rückstellungsbildung die Rückstellung selbst nur in den betreffenden Erlösen des Kontos Umsatzerlös als vereinnahmte Spanne.

Zu den Zeitpunkten der Betriebs-, bzw. Fabrikateabrechnung, d. h. normalerweise monatlich, wird die Rückstellung der in der vergangenen Periode umgesetzten Erzeugnisse nachträglich vorgenommen. Es wäre denkbar, derartige Rechnungen beispielsweise am Jahres-, bzw. Monatsanfang unter Vorausplanung der Umsätze des betreffenden Zeitraumes und der sich daraus ergebenden Kostenrückstellung vorzunehmen und die betreffenden Werte nach Ablauf der Perioden zu berichtigen. Soweit sich eine derartige Budgetierung durchführen läßt, ist sie lediglich als eine Verfeinerung in der Ratenbestimmung zu betrachten; eine grundsätzliche Änderung ergibt sich daraus nicht, da die effektiven Rückstellungen gültig doch erst nach dem Umsatz der entsprechenden Erzeugnisse vorgenommen werden können.

a) Bildung der Garantierückstellung.

Entsprechend der typenmäßigen Festlegung der in den Umsatzselbstkosten enthaltenen Deckung zukünftiger effektiver Garantiekosten ergibt sich die Notwendigkeit einer Rückstellung dieser verschieden hohen Raten der einzelnen Typen entsprechend den Umsatzziffern je Type und Periode. — Innerhalb der Rückstellungskonten sind daher typenmäßige Unterteilungen notwendig; zu jedem Umsatzabrechnungstermin erscheinen auf den entsprechenden Typenkonten die Umsatzstückzahlen mal Rate je Umsatzeinheit sowie als Ergebnis hiervon die Gesamtrückstellung der Type.

Dieser Differenzierung innerhalb der Garantierückstellungskonten steht gegebenenfalls eine Zusammenfassung innerhalb der Umsatzselbstkosten oder wenigstens nur eine gröbere Aufspaltung, wie sie beispielsweise durch eine Aufteilung nach Inlands- oder Auslandsabsatz, Haupt- oder Nebenerzeugnissen dargestellt werden kann, gegenüber. Falls eine Aufteilung der Umsatzselbstkosten nach Typen innerhalb einer typenmäßigen Erfolgsrechnung vorgenommen wird, können in die Umsatzselbstkosten der einzelnen Fabrikate die typenmäßigen Rückstellungswerte der Garantierückstellung ziffernmäßig übernommen werden.

Eine Verfeinerung in der Rückstellungsbildung ist insoweit noch möglich, als auf umgesetzte und mit Garantie ausgestattete Teilaggregate entsprechende Teilwerte der Rate verrechnet werden, und zwar innerhalb der Type oder unter entsprechender Trennung. In derartigen Fällen sind die je Einheit der Type verrechneten Werte angemessen zu teilen entsprechend dem Wert und Anteil am gesamten Umsatzgut, der speziellen Gefahrenhäufigkeit und ähnlichen Anhaltspunkten[20]).

Soweit Einzelobjekte erzeugt und umgesetzt werden, sind die zu verrechnenden Garantiekostendeckungen entweder zusammen oder unter Trennung nach Erzeugniskategorien zurückzustellen. Im besonderen empfiehlt sich dabei eine statistische Ergänzung dieser Rückstellungsbildung durch die mit dem einzelnen Objekt verbundenen speziellen Umstände (z. B. Art des Objektes, besonderes Risiko, Garantiedauer, Höhe der Rückstellung). Beim Umsatz von Einzelfertigungen ist eine Verbindung der Garantierückstellung mit den Verkaufsakten jeder Umsatzeinheit, gegebenenfalls unter Verwendung entsprechender Symbole, besonders wertvoll, um den kostenmäßigen Ablauf der Garantie dem umgesetzten Objekt jederzeit gegenüberstellen zu können.

Den rein buchhalterischen Vorgang zeigt die Skizze[21]), die das Garantierückstellungskonto als Konto mit einem möglicherweise wechselnden Saldo entsprechend den Zufälligkeiten der effektiven Kostenentwicklung darstellt und das Konto Umsatzselbstkosten mit der Rückstellung belastet. Die Rückstellung verläuft normalerweise unter typenmäßiger Trennung über das Konto Sonder-

---

[20]) Eine Spezialmaschine wird mit oder ohne Motor oder sonstige wesentliche Teile umgesetzt. Von einem Fahrzeug wird sowohl das Chassis als auch der Motor allein verkauft.

[21]) Vgl. S. 64.

kosten[22]) sowie aus aufwandsstatistischen Gründen u. U. über das Konto Fabrikation.

b) Kulanzrückstellung.

Die Bildung der Kulanzrückstellung unterscheidet sich von der Garantierückstellung insoweit, als eine typenmäßige Unterkontierung nicht vorgenommen zu werden braucht und sich demzufolge die gesamten verrechneten Kulanzkosten auf einem Rückstellungskonto zu Lasten der Umsatzselbstkosten niederschlagen. Die Rückstellung erfolgt in gleicher Weise im Zeitpunkt des Umsatzes, bzw. der periodischen Fabrikateabrechnung. Für die Aufteilung der verrechneten Kulanzkosten innerhalb der verschiedenen Unterteilungen der Umsatzselbstkosten gilt das für Garantie Festgestellte entsprechend.

Die Rückstellung selbst erfolgt entweder auf Grund der Umsatzstückzahlen mal abgerundeten Werten der Kulanzrückstellung je Type oder besser prozentmäßig von den gesamten verrechneten Vertriebsgemeinkosten[23]). Durch eine prozentmäßige Rechnung wird das Rückstellungsverfahren, soweit nach Normalzuschlägen der Vertriebskosten gearbeitet werden kann, für die zu verrechnenden Kulanzkosten sehr vereinfacht. Der stückmäßige Vorgang ist hierbei von geringerem Interesse; trotzdem empfiehlt sich seine statistische Festlegung, um aus Gründen der späteren Kostenkontrolle die Umsatzziffern je Type zusammen mit den Kulanzrückstellungen überhaupt verwenden zu können.

5. Die Erfassung der Garantie- und Kulanzkosten.

a) Grundsätze der Kostenerfassung.

Garantie- und Kulanzkosten sind im gesamten Kostengefüge der Unternehmung zunächst von oft untergeordneter Bedeutung. Hieraus ergibt sich die Notwendigkeit einer möglichst ökonomischen Kostenerfassung. Eine zusätzliche Organisation sowie ein unangemessen hoher Aufwand, verursacht durch die Kostenerfassung, muß nach Möglichkeit vermieden bleiben. Diese Gesichtspunkte sind berücksichtigt, wenn die Erfassung der Garantie- und Kulanz-

[22]) Vgl. S. 80.
[23]) Vgl. S. 71.

kosten in die sonstigen betrieblichen Kostenbearbeitungen sinnvoll eingegliedert ist.

Um zu verhindern, daß an irgendeiner betrieblichen Stelle Garantie- oder Kulanzkosten entstehen, ohne als solche erkannt, erfaßt oder behandelt zu werden, empfiehlt es sich, eine Garantie- und Kulanzkostenerfassung mit der Abwicklung der Schadensfälle direkt zu verbinden. Unter Berücksichtigung der betrieblichen Eigenarten soll zwischen Abwicklung und Kostenerfassung eine gewisse Zwangsläufigkeit bestehen.

Ziel der Kostenerfassung ist letzten Endes die Feststellung der effektiven Garantie- und Kulanzkosten je Type. Infolgedessen sind von den zunächst im Zusammenhang mit der Erledigung der Garantie- und Kulanzfälle entstehenden Aufwendungen noch die verschiedensten Zu- und Rückrechnungen vorzunehmen, um von den Aufwendungen zu den effektiven Kosten zu gelangen. Diese internen Rechnungen dienen mit zur Feststellung der Garantie- und Kulanzkosten und sind daher auch innerhalb der Erfassung der Kosten behandelt. Unter der Verrechnung der Garantie- und Kulanzkosten sollen daher nur die Rechnungen verstanden sein, die dazu dienen, effektive und exakt erfaßte Kosten in geeigneter Weise mit den zu Lasten der umgesetzten Einheiten gebildeten Rückstellungen zu verrechnen.

b) Die Organisation der Garantie- und Kulanzabwicklung.

Das System und der Ablauf derartiger Abwicklungen ist bedingt von den Eigenarten der Unternehmung, sowie von der Art der Schadensdeckung. Aus diesem Grunde ist es nicht angebracht, Organisationsschemen aufzustellen, die über Unternehmung oder Geschäftszweig hinaus unbedingte Gültigkeit haben sollen. Dies hindert nicht, daß die Möglichkeit besteht, wesentliche Kennzeichen einschließlich ihrer kostenmäßigen Auswirkung als besonders charakteristisch für die Garantie- und Kulanzabwicklung aufzuzeigen [24]).

Ein individuelles Abwicklungsschema für Garantie und Kulanz ist für Mittel- und Großbetriebe vor allem deswegen erforderlich, weil die weitgehende Arbeitsteilung sowie unter Umständen die Fülle und Mannigfaltigkeit der anfallenden Garantie- und Kulanz-

[24]) Vgl. S. 49.

aufträge die verschiedenartigsten Behandlungen erfordert; letztlich muß aber Gewähr dafür vorhanden sein, daß sich sämtliche Aufwendungen und Kosten, die in diesem Zusammenhang entstehen, an irgendeiner Stelle konzentrieren und sich als gleichartige Kosten treffen. Im Vergleich zu einem Kleinbetrieb sowie insbesondere bei einem umfangreichen Fertigungsprogramm komplizieren sich naturgemäß diese, für die Garantie- und Kulanzabwicklung wesentlichen, betriebsindividuellen Regelungen beim Großbetrieb.

Von besonderer Wichtigkeit ist es, Klarheit über jede einzelne Garantie- und Kulanzgenehmigung sowie ihre Ausmaße zu erhalten, um einerseits einen Überblick über den Umfang der Garantieschäden und damit über die voraussichtliche effektive Kostenentwicklung zu erhalten und andererseits zu Unrecht erfolgende Instandsetzungen oder zusätzliche und außerhalb der Garantie oder Kulanz entstandene Schäden abzugrenzen.

Garantie- und Kulanzfälle treten unregelmäßig und von außen an die Unternehmung heran; ihre Abwicklung erfolgt meistens unter Einzelaufträgen, auf die sämtliche in diesem Zusammenhang anfallenden Aufwendungen zu erfassen sind, gleichgültig an welchen einzelnen Kostenstellen sie entstehen. Mittels ganz bestimmter, vorbehaltener Nummernkreise oder mittels sonstiger Symbole sind diese Aufträge an allen Stellen der Unternehmung als Garantie-, bzw. Kulanzaufträge gekennzeichnet. Obwohl für beide Auftragsarten normalerweise eine gleichartige oder ähnliche Erledigung erfolgt (z. B. Instandsetzung), sind Garantie- und Kulanzaufträge entweder von vornherein oder in Fällen, wo diese sofortige Trennung unmöglich ist, an späterer Stelle, spätestens aber bei der Kostenerfassung selbst voneinander zu trennen. Umfaßt ein Garantie- oder Kulanzfall verschiedene umgesetzte Einheiten, so ist zu beobachten, daß jeweils gleiche Typen innerhalb eines Auftrages zusammengefaßt bleiben, um die spätere Kostenbehandlung hinsichtlich der Trennung der Kosten nach Typen zu vereinfachen. Meistens treten aber Garantie- und Kulanzfälle seitens eines Abnehmers auch nur in einer Einheit auf, so daß die Trennung nach Typen bereits dadurch gewährleistet ist. Durchlaufen Garantie- und Kulanzaufträge gleichzeitig oder nachträglich verschiedene Kostenstellen oder Abteilungen, so muß durch geeignete Mittel (z. B. mehrfache Ausfertigungen) sichergestellt sein, daß allen beteiligten Stellen die Symbole des Einzelauftrages als Garantie oder Kulanz bekannt werden und mit den jeweils entstandenen

Kosten belastet oder mittels besonderer Belege dem Einzelauftrag beigefügt werden. Häufig werden im Mittelpunkt jeglicher Garantie- und Kulanzabwicklung die Abteilungen Kundeninstandsetzung, Reparatur und Ersatzteile stehen. Mit der verwaltungsmäßigen Erledigung der Garantie- und Kulanzfälle ist die Abteilung Kundendienst betraut, während die technische Eingangsrevision die Feststellung und Klärung der Schäden nach technischen Gesichtspunkten besorgt. Die Abteilung Kundendienst muß auf dem kürzesten Weg volle Klarheit über den Umfang eines Schadens, seine Ursachen, seine technische Behebung sowie seine Kostendeckung erhalten.

Bezüglich der rein verwaltungsmäßigen Regelung der Garantie- und Kulanzfälle zwischen Unternehmung einerseits und Kunden, bzw. fremden Lieferern andererseits bestehen je nach Geschäftszweig, sowie nach dem Ausmaß des Kundendienstes oder des besonderen Entgegenkommens unterschiedliche Regelungen. So kann beispielsweise die Übersendung eines Ersatzteiles im Garantie- oder Kulanzfall unter ausdrücklicher Berechnung, d. h. Kundenbelastung erfolgen, die nach Einsendung des schadhaften Teils gegebenenfalls wieder gutgeschrieben wird. Je nach den Verhältnissen kann das Ersatzteil aber auch ohne Rechnung übersandt werden und eine Belastung erst dann vorgenommen werden, wenn das schadhafte Teil innerhalb einer bestimmten Frist nicht zurückgesandt wurde oder, falls eingesandt, auf Grund der Untersuchung als außerhalb der Garantie oder Kulanz bezeichnet wurde.

Derartige organisatorische Fragen sind betrieblich zu lösen; wesentlich ist, daß eine gleiche Behandlung gleichartiger Fälle gewährleistet ist und dadurch Fehler oder Ungenauigkeiten bei der Abwicklung ausgeschaltet sind. Die Zwangsläufigkeit der Abwicklung ist insofern von Bedeutung, als Fehler, wie sie infolge unrichtiger periodischer Kostenabgrenzungen entstehen könnten, vermieden werden müssen. Schwimmende Positionen, wie sie beispielsweise zwischen Unternehmung und fremden Lieferern insoweit auftreten können, als gewisse Belastungen seitens der Unternehmung für garantiemäßige Haftungen der Lieferer vorgenommen werden, von diesen aber nicht anerkannt werden, müssen in gleicher Weise vermieden bleiben.

Die möglichen Unterschiede in der Organisation der Garantie- und Kulanzabwicklung lassen sich, soweit sie außerhalb der betrieblichen oder branchenmäßigen Verhältnisse liegen, im wesentlichen

an zwei Grenzfällen darstellen. Der eine Fall würde eine Abwicklung betreffen, die überwiegend außerhalb der Unternehmung, d. h. bei fremden Instandsetzungswerkstätten, bei Vertretern, Händlern oder Großhändlern vorgenommen wird und wo infolgedessen der eigentliche Arbeitsanfall außerhalb der Unternehmung bewältigt wird. Diese Art der Garantie- und Kulanzabwicklung wird vorwiegend bei Unternehmungen mit ausgeprägter Verkaufs- und Kundendienstorganisation vorgefunden; sie bedingt die Unterhaltung von entsprechenden Instandsetzungswerkstätten außerhalb der Unternehmung und muß Gewähr dafür bieten, daß alle Schäden nach gleichen Normen technisch erledigt (Reparaturvorschriften) und kostenmäßig behandelt werden (Reparaturfestpreise und ähnl.). Dies bedingt wiederum eine Kontrolle der Garantie- und Kulanzaufwendungen, die von der Unternehmung zu tragen sind.

Grundlage der Kostenerfassung wäre in diesem Fall ein Reklamationsbericht[25]), der die wesentlichen Unterlagen des Falls samt den verursachten Kosten übernimmt und innerhalb der Unternehmung als Grundlage der weiteren organisatorischen kostenmäßigen Behandlung dient. Nur verhältnismäßig komplizierte Fälle finden ihre Regelung nicht innerhalb der auswärtigen Kundendienste und werden innerhalb der Unternehmung bearbeitet, z. B. aus Gründen besonders gearteter oder umfangreicher Schäden.

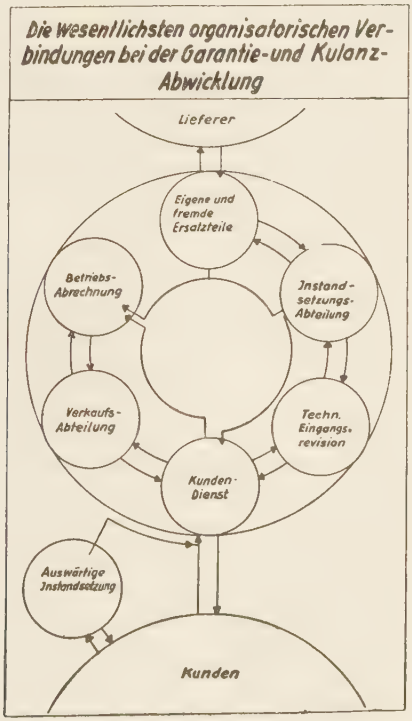
Der zweite Grenzfall innerhalb der Organisation der Garantie- und Kulanzabwicklung wäre eine überwiegende Regelung innerhalb des Werkes selbst[26]). Falls schließlich im Umsatzgut erhebliche Teile fremder Lieferer eingebaut sind, die im Schadensfalle eine Kostendeckung durch den Lieferanten erfordern, ergeben sich besonders interessante organisatorische Regelungen. Diese Art der Garantie- und Kulanzabwicklung soll hier kurz dargestellt sein. Die Kundendienstabteilung der Unternehmung ist die mit der verwaltungsmäßigen Behandlung aller Schäden beauftragte Stelle. Sie wird in ihren Entscheidungen von der nach technischen Gesichtspunkten untersuchenden Eingangsrevision unterstützt. Nach Möglichkeit wird unmittelbar nach Eingang eines Schadens entschieden, ob ein Garantie- oder Kulanzfall vorliegt. Grundlagen dafür sind der technische Untersuchungsbericht sowie die Verkaufsakten. Im Anschluß hieran erfolgt sofort die Schadensbehebung auf Grund eines Instandsetzungsauftrages[27]). Die sich daran anschließende

[25]) Vgl. Anhang S. 85.
[26]) Vgl. Organisationsschema S. 49.
[27]) Vgl. Anhang S. 85.

betriebliche Behandlung ist von derjenigen eines sonstigen Reparaturauftrages nicht verschieden.

Um die dargestellte Garantie- und Kulanzabwicklung in ihren verschiedensten Auswirkungen zu zeigen, sei angenommen, daß in den Umsatzgütern überwiegend fremde Teile enthalten sind. Infolgedessen besteht die Notwendigkeit, zwischen den von der Unternehmung selbst zu tragenden Garantie- und Kulanzkosten und solchen Kosten, die an Lieferer weiter zu belasten sind, genauestens abzugrenzen. Diese Abgrenzung würde sowohl Ersatzteilkosten als auch Instandsetzungskosten, Schrottgutschriften und ähnliches betreffen.

Die Kostenseite einer derartigen Garantie- und Kulanzabwicklung ist besonders vielgestaltig im Vergleich zu der ersten dargestellten Organisationsform. Sie soll daher im folgenden und unter Berücksichtigung der häufigsten Kostenerscheinungen aufgezeigt werden.



c) Die Erfassung der Garantie- und Kulanzaufwendungen und die Ermittlung der effektiven Kosten.

Bei der Garantie- und Kulanzabwicklung treten im allgemeinen gleiche oder ähnliche, teilweise sogar verhältnismäßig unbedeutende Kostenerscheinungen auf. Ihren Sinn erhält die Erfassung von derartigen Kostenpositionen unbedeutender Art des Einzelfalls durch eine Häufung infolge einer Vielzahl oder einer Mehrzahl von Garantie- und Kulanzfällen. Es sei daher angenommen, daß die gesamte Kostenerfassung innerhalb eines Programms der mehrfachen Serienfertigung erfolgt. Die Bezeichnung Kostenerfassung ist zunächst nicht angebracht, denn es handelt sich vorläufig um die Erfassung von Garantie- und Kulanzaufwendungen, denen der Kostencharakter noch nicht zukommt. Der Grund hierfür liegt in der Notwendigkeit, Korrekturen der Aufwendungen vorzunehmen, die als Debitoren- und Kreditoren-Verrechnungen sowie als zusätzliche interne Gutschriften oder Belastungen bezeichnet werden können. Diese Berichtigungen der Garantie- und Kulanzaufwendungen sind normalerweise derart in das System der „Kostenerfassung" eingebaut, daß wir nach der organisatorischen und rechnerischen Abwicklung der Garantie- und Kulanzfälle einer gewissen Zeitspanne die korrigierten Aufwendungen, d. h. die effektiven Kosten erhalten. Infolgedessen erübrigt sich ein besonderes Kostenermittlungsverfahren.

Die gesamten Garantie- und Kulanzaufwendungen können getrennt werden in

1. unmittelbare Garantie- und Kulanzaufwendungen,
2. mittelbare Garantie- und Kulanzaufwendungen.

Zu 1: Unmittelbar sind diejenigen Aufwendungen, die innerhalb der Unternehmung und aus der direkten Erledigung eines Garantie- oder Kulanzauftrages einschließlich etwa weitergehender kostenmäßiger Auswirkungen herrühren. Die wesentlichsten Erscheinungen dieser unmittelbaren Aufwendungen sind

a) Instandsetzungskosten der Unternehmung am eingesandten Gut oder seinen Teilen sowie der Einbau von neuen oder gebrauchten Teilen im Zusammenhang mit der Instandsetzung,
b) Kosten für die Lieferung neuer oder gebrauchter Ersatzteile unter direkter Übersendung an den Kunden,
c) Wiederherstellungskosten ausgebauter, beschädigter Teile.

Zu 2: Mittelbare Garantie- und Kulanzaufwendungen werden dargestellt:

a) durch die Vergütung fremder garantie- oder kulanzbedingter Instandsetzungskosten, soweit sie auf Grund einer Genehmigung der Unternehmung entstanden sind,
b) durch die Gutschrift eigener Rechnungen und Belastungen an Kunden oder Vertreter zu Lasten der Garantie oder Kulanz.

Diese Aufwendungen werden berichtigt durch Gutschriften oder Belastungen, wie sie vorwiegend durch Schrottgutschriften, durch die Gutschrift eingesandter beschädigter aber noch instandzusetzender Teile, durch die Weiterbelastung der fremde Unternehmungen betreffenden Garantie- oder Kulanzanteile sowie durch Kundenbelastungen für diejenigen Aufwendungen, die sich aus irgendwelchen Gründen als außerhalb der Garantie oder Kulanz stehend erweisen, dargestellt werden.

Bei der Darstellung der Aufwandserfassung sollen die betriebsbedingten, formalen Gesichtspunkte, wie sie z. B. hinsichtlich des Zeitpunktes der Rechnungs- oder Gutschriftserteilung an den Kunden und ähnl. auftreten, im wesentlichen außer acht bleiben.

Bei der Aufwandserfassung begegnet die innerbetriebliche Leistungsabrechnung (z. B. der Instandsetzungskosten) gewissen Werten, die unter den Gesichtspunkten des regulären Umsatzes, d. h. einschließlich Gewinnspanne, Erlösschmälerungen und dergl. gebildet worden sind. Daraus ergibt sich die Notwendigkeit, Klarheit über die zu verwendenden Werte, d. h. über die der Garantie- und Kulanzrechnung zugrundezulegenden Verrechnungspreise zu gewinnen. In unserem Fall sind hierfür die Selbstkostenwerte der Erzeugnisse oder ihrer Teile zu empfehlen, da sie verhältnismäßig leicht zu beschaffen und, falls als Normalherstellkosten aufgezogen, verhältnismäßig konstant sind; in ihrer Gesamtheit erfordern diese Werte für unsere Zwecke die wenigsten Korrekturen. Auf Sonderfälle, wie z. B. Bezugspreise fremder Teile, Gutschriften eigener Rechnungen und ähnliches, wird bei den einzelnen Erfassungsdarstellungen eingegangen.

Um aus der Vielzahl der einzelnen Kosten einige zu benennen, seien folgende für die Entstehung innerhalb der Garantie- und Kulanzabwicklung charakteristischen und bedeutenden Kostenarten angeführt:

Instandsetzungslöhne,
Instandsetzungsgemeinkosten,
Ersatzteilkosten,
Montagekosten, soweit nicht in den Instandsetzungskosten eingeschlossen,
Fracht- und Verpackungskosten.

Hinzu müßten eigentlich noch die Kosten für die verwaltungsmäßige Behandlung der Garantie- und Kulanzfälle kommen, um wirklich ein vollständiges Bild der verursachten Kosten zu erhalten. Die Kosten der verwaltungsmäßigen Behandlung der Garantie- und Kulanzabwicklung werden tatsächlich nirgends gesondert erfaßt und zu Lasten der Garantie oder Kulanz verrechnet. Dies rechtfertigt sich daraus, daß Kostenträger der Garantie- und Kulanzkosten letztlich doch die umgesetzten Erzeugnisse sind, während die Verwaltungskosten in jeder Unternehmung ebenfalls nur den Erzeugnissen zugemessen werden können. Dadurch, daß die Garantie- und Kulanzkosten allgemein um die anteiligen Verwaltungskosten zu nieder sind, ergibt sich nur insoweit eine Differenz, als Typen mit verhältnismäßig hohen anteiligen Verwaltungskosten infolge häufiger Garantiefälle und solche mit verhältnismäßig wenig Garantiefällen innerhalb der gleichen Unternehmung nebeneinander erzeugt werden. Bei der dargestellten Auslassung der anteiligen Verwaltungskosten aus den Garantie- und Kulanzkosten ergibt sich somit durch die Umlegung der Verwaltungskosten o h n e Berücksichtigung der Garantieschadenshäufigkeit der Typen, daß diejenigen Typen, welche nur wenige Garantieschäden verursachen, etwas zu hoch mit den anteiligen Verwaltungskosten belastet sind; Typen mit hoher Schadenshäufigkeit sind entsprechend verwaltungskostenmäßig zu nieder belastet.

Die tatsächlichen Differenzen und damit die Ungenauigkeiten sind aber im allgemeinen als unbedeutend anzusprechen, so daß sich eine Auslassung der anteiligen Verwaltungskosten rechtfertigt. — Als organisatorische, bzw. rechnungstechnische Voraussetzung wurde schließlich bei der hier beschriebenen Garantie- und Kulanzabwicklung eine Trennung der Umsatzselbstkosten von den Umsatzerlösen — entsprechend der heutigen Handhabung — angenommen, sowie die Einschaltung besonderer „Garantielager" für zurückgesandte oder ausgebaute beschädigte Teile eigener oder fremder Erzeugung. Auf diese Garantielager werden die im Zusammenhang mit der Garantie- und Kulanzabwicklung angefallenen Teile übernommen. Sind diese Teile wiederum instandzusetzen, erfolgt ihre Wiederherstellung und ihre Übernahme auf ein Lager „instandgesetzter Teile". Soweit eine Wiederherstellung unmöglich ist, beschließt das normalerweise bereits vorhandene Schrottlager den organisatorischen Ablauf. Diesen Lagern laufen Konten unter der gleichen Bezeichnung parallel, die zu speziellen, jeweils dargestellten Werten geführt werden. Insoweit als eine besondere Errichtung

dieser angeführten Lager nicht erfolgt, vielmehr die sonst vorhandenen Teile-, bzw. Altmateriallager eingeschaltet werden, hindert dies eine rechnungstechnische und damit kostenmäßige Trennung an sich nicht.

Folgende Einzelfälle erscheinen innerhalb der Garantie- und Kulanzabwicklung als besonders wesentlich und sollen aufwandsmäßig bis zur Ermittlung der effektiven Kosten dargestellt werden.

cc) Unmittelbare Garantie- und Kulanzaufwendungen.

1. Instandsetzungen innerhalb der Unternehmung.

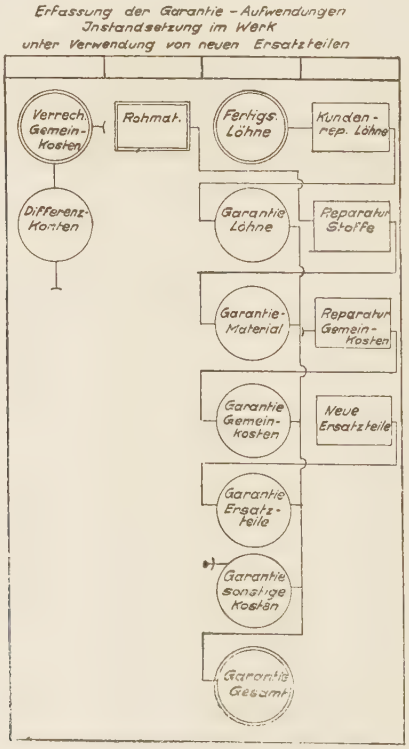
Das gesamte beschädigte Umsatzgut oder Teile davon, die entsprechend der Feststellung des Kundendienstes unter Garantie oder Kulanz instandzusetzen sind, werden eingeliefert. Das Umsatzgut bleibt Eigentum des Kunden; infolgedessen sind irgendwelche Debitorenverrechnungen aus der Besitzverschiebung nicht vorzunehmen. Die bei derartigen Instandsetzungen vorwiegend entstehenden Aufwendungen sind auf der angeführten Skizze dargestellt. Normalerweise sind sämtliche Aufwendungen eines derartigen Instandsetzungsauftrages mit Ausnahme der Reparaturgemeinkosten ohne Schwierigkeiten exakt festzustellen und dem Instandsetzungsauftrag in Form von Materialbezügen, bewerteten Bezugslisten, Lohn- und Akkordscheinen sowie sonstigen effektiven Kosten zuzumessen. Diese Kosten fließen, soweit es sich beispielsweise um einen Garantiefall handelt, dem Garantieaufwandskonto zu, das grundsätzlich typenmäßig aufgespalten ist und als Gegenkonto zu den Garantierückstellungskonten fungiert. Bevor die Zusammenfassung der Garantieaufwendungen im Garantieaufwandskonto erfolgt, durchlaufen sie eine kontenmäßige oder statistische Vorerfassung, um Klarheit über die wesentlichsten Kostenpositionen zu erhalten. Diese Trennung soll im besonderen dazu dienen, gewisse Kostenpositionen, wie z. B. Garantielöhne oder Garantieersatzteilkosten, beobachten zu können; außerdem wird ein Maßstab für die Wirtschaftlichkeit der garantiemäßigen Instandsetzung, sowie ein Vergleich der Entwicklung der einzelnen Kostenpositionen der betreffenden Type gewonnen.

Bezüglich der Reparaturgemeinkosten sind entsprechend den Verteilungsmöglichkeiten der Gemeinkosten überhaupt unterschied-

[28]) Vgl. Skizze S. 54.

liche Methoden gegeben. Im dargestellten Fall wurde eine Rechnung mit Standardsätzen — und demzufolge mit einem entsprechenden Vergleich der effektiven und verrechneten Gemeinkosten — angenommen. Bei der Bildung des Standardsatzes wäre eine Orientierung des Schlüssels an den Reparaturlöhnen oder einer Kombination zwischen Löhnen und Stunden oder ähnlichem angebracht. Die möglichen Differenzen aus einer derartigen Reparaturgemeinkostenverteilung unter eventueller periodischer Überwachung und Korrektur der Standardsätze sind in ihrer tatsächlichen Auswirkung auf die Genauigkeit der Garantie- und Kulanzkostenrechnung naturgemäß unbedeutend.

Sämtliche Instandsetzungsaufträge für Umsatzgüter oder deren Teile, die unter Garantie oder Kulanz eine derartige Erledigung finden, erhalten so ihre gleichmäßige Behandlung und vor allem ihre Trennung nach Garantie und Kulanz.



2. *Ersatzteillieferung.*

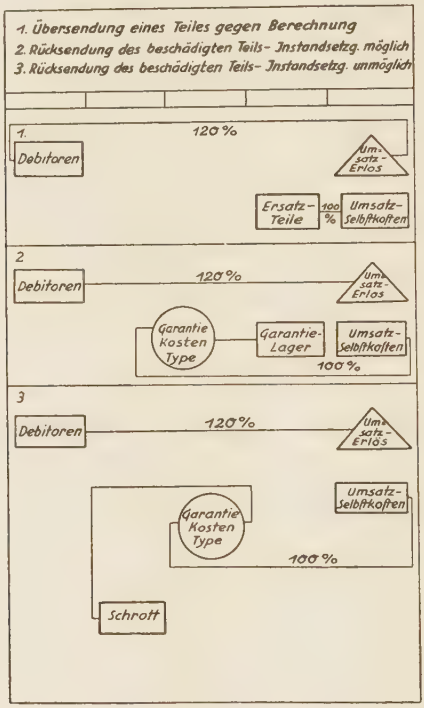
a) Lieferung unter gleichzeitiger Berechnung.

Der Kunde erhält ein verlangtes Teil, das für irgendeine Garantie- oder Kulanzbeschädigung dienen soll, unter voller Berechnung [29]). Zunächst steht der Vorgang vollkommen außerhalb jeglicher Garantie oder Kulanz, da der Schaden in dieser Beziehung noch nicht geklärt ist. Es handelt sich infolgedessen zunächst um einen reinen Umsatzvorgang: den Umsatzselbstkosten (100%) steht der Umsatzerlös (120%) gegenüber, wobei die willkürlich gewählte Spanne von 20% nur den Unterschied zwischen der betrieblichen Kostenrechnung und der umsatzmäßigen Erlösrechnung zeigen soll. — Der Kunde sendet nach Erhalt des verlangten Ersatzteils sein beschädigtes Teil ein und die Prüfung durch den Kundendienst in Verbindung mit der technischen Eingangsrevision anerkennt den Schaden als berechtigten Garantie- (oder Kulanz-) Anspruch. Die den Kunden belastende Rechnung ist daher zu stornieren. Notwendig wird infolgedessen auch eine Korrektur der Umsatzselbstkosten [30]), die in gleicher Weise nunmehr zu Unrecht belastet sind, weil die Übersendung nachträglich keinen „Umsatz", sondern nur noch einen garantiemäßigen „Ersatz" darstellt. Für diesen Ersatz wurde aber durch die Bildung der Garantierückstellung und die entsprechende Belastung der Umsatzselbstkosten im Zeitpunkt des Umsatzes der Erzeugniseinheit bereits vorgesorgt.

Nachdem der Kunde entsprechend unserer Voraussetzung das beschädigte Teil eingesandt hat, beträgt der Schaden 100% der Umsatzselbstkosten minus des Wertes des beschädigten Teils. Zum mindesten wird das beschädigte Teil noch den Schrottwert darstellen. Zunächst belastet der garantiepflichtige Schaden das Garantiekonto. Unter der Voraussetzung, daß dieses beschädigte Teil wieder instandzusetzen ist, erfolgt seine Übernahme auf das Garantielager (unter Trennung nach Teilen eigener und fremder Erzeugung), und zwar zu 100% der Umsatzselbstkosten. Richtiggestellt sind nunmehr die Konten Debitoren, Umsatzerlös sowie Umsatzselbstkosten und Garantiekosten [31]). Auf dem Garantielager steht allerdings ein beschädigtes Teil zu den vollen (100%) Umsatzselbstkosten. Die hierzu notwendige Korrektur stellt die eigent-

[29]) Vgl. Skizze S. 56/1.
[30]) Vgl. S. 56/2.
[31]) Vgl. Skizze S. 56/2.

lichen Garantiekosten des vorliegenden Schadens dar. Der Minderwert ist gleichsam zugunsten des Garantielagers dem Konto Garantiekosten zu belasten. Die Behandlung des Garantielagers [32]) zeigt diesen Vorgang verbunden mit der Instandsetzung der beschädigten Teile.



Schließlich tritt hier der Fall auf, daß das eingesandte Teil wohl die Berechtigung des Kundenanspruches nachweist, selbst aber nicht mehr instandzusetzen ist [33]). Infolgedessen ist ein Umweg über das oben eingeschaltete Garantielager nicht notwendig; das beschädigte Teil stellt Schrottwert dar, und die gesamten restlichen Kosten müssen auf das Garantiekonto übernommen werden. Es erfolgt daher auf der Umsatzseite die Stornierung der Debitorenrechnung; zur Korrektur des Kontos Umsatzselbstkosten werden die Garantiekosten der Type zu 100% der Umsatzselbstkosten des

[32]) Vgl. Skizze S. 61 u. 58 ff.
[33]) Vgl. Skizze S. 56/3.

Teils belastet. Der Schrottwert des Teils korrigiert normalerweise unter Zusammenfassung einer Mehrzahl von Schrotteilen der gleichen Type — die ursprünglich hundertprozentigen Aufwendungen durch eine entsprechende Belastung des Schrottkontos und Gutschrift auf den Garantiekosten der Type. Damit werden die bisherigen Aufwendungen von 100% der Umsatzselbstkosten des Teils zu den effektiven Garantiekosten dieses Schadens berichtigt.

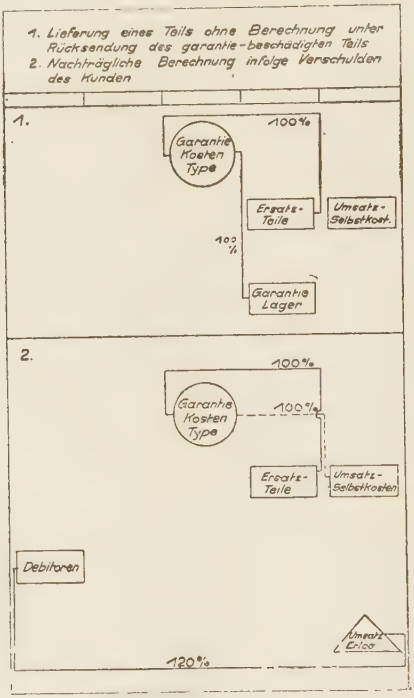
b) Ersatzteillieferung ohne gleichzeitige Berechnung.

Vorausgesetzt wird wiederum ein Garantie- (oder Kulanz-) Schaden eines Teils. Aus irgendwelchen Gründen, sei es, daß das beschädigte Teil nicht mehr einzusenden ist oder daß es sich um einen besonders bevorzugten Kunden handelt, erfolgt die Übersendung des Ersatzteils ohne gleichzeitige Berechnung[34]). Die Rechnungserteilung würde erst dann vorgenommen werden, wenn das beschädigte Teil vom Kunden nicht mehr zurückgegeben wird und damit eine Nachprüfung des Anspruches unmöglich ist oder wenn sich bei der Prüfung des eingesandten beschädigten Teils ein Verschulden des Kunden ergibt. Die Lieferung des Ersatzteils erfolgt ohne Berechnung und stellt keinen Umsatz dar. Neben der rein organisatorischen Übersendung des Teils sind daher intern nur die Kosten der Garantieleistung, d. h. die Umsatzselbstkosten des Teils auf das entsprechende Garantietypenkonto zu übernehmen. Würde der Kunde das beschädigte Teil nicht mehr einzusenden brauchen oder einsenden können, so wären die effektiven Kosten der Garantieleistung gefunden und erfaßt. Im dargestellten Fall sendet nun der Kunde das beschädigte Teil ein, das als wiederinstandzusetzend dem Garantielager zugeteilt und zu 100% belastet wird. Mit dem gleichen Wert (100% der Umsatzselbstkosten) werden die Garantiekosten der Type erkannt. Wiederum haben wir den überhöhten Wert eines beschädigten Teils auf dem Konto Garantielager. Das Garantiekonto der Type wird erst bei der Berichtigung des Garantielagers mit den effektiven Kosten dieses Falles belastet — im übrigen spielt sich die ganze Abrechnung außerhalb der Umsatzsphäre und damit auch des Kontos Umsatzselbstkosten ab.

Die nachträgliche Prüfung des eingesandten Teils oder sonstige Umstände sollen nunmehr ein Verschulden des Kunden[35]) ergeben.

[34]) Vgl. Skizze S. 58/1.
[35]) Vgl. Skizze S. 58/2.

Wiederum erhielt der Abnehmer zunächst ein Teil ohne Berechnung (Garantiekosten-Ersatzteile). Die Prüfung ergibt die Ablehnung der bereits geleisteten Garantie. Die Garantiekosten der Type sind infolgedessen zu Unrecht belastet worden und werden über Umsatz selbstkosten dem Kunden nachträglich berechnet. Die ursprüngliche Garantieregelung wurde somit nachträglich beseitigt und in einen ordnungsmäßigen Umsatzakt umgewandelt.



3. Die Wiederherstellung ausgebauter, beschädigter eigener und fremder Teile [36]).

Wie bereits dargelegt, wurden die beschädigten, eingesandten oder im Werk bei der Erledigung von Garantiearbeiten ausgebauten Teile zu 100% der Umsatzselbstkosten dem Garantielager belastet. Der Zweck des Garantielagers in betriebsorganisatorischer Be-

[36]) Vgl. Skizze S. 63.

ziehung ist die Sonderung der beschädigten, eingesandten Teile, getrennt nach solchen eigener und fremder Erzeugung und, soweit sie noch wiederherzustellen sind, von den Ersatzteilen, d. h. den neuen Teilen einerseits und den eingesandten, beschädigten Teilen, die nicht wiederherzustellen sind, andererseits. In rechnungstechnischer Beziehung liegt der Vorzug des Garantielagers darin, daß es eine Überbrückung derjenigen Zone mit genau zu bestimmenden Werten (z. B. 100% der Umsatzselbstkosten) gestattet, die sonst eine individuelle Bewertung der Teile entsprechend ihrem verschiedenartigen Beschädigungsgrad notwendig machen würde. So kann beispielsweise die Beschädigung eines Teils verhältnismäßig unbedeutend sein; sein Wert ist daher ein verhältnismäßig hoher Prozentsatz der betreffenden Umsatzselbstkosten. In andern Fällen bestimmen die erheblichen Schäden nur einen sehr geringen Wert und weichen demzufolge erheblich von den Umsatzselbstkosten ab. Derartige Unterschiede würden rechnungstechnisch eine erhebliche Störung bedeuten; sie werden umgangen durch die Belastung des Garantielagers zu 100% der Umsatzselbstkosten und die anschließende Korrektur. Diese Berichtigungen werden zweckmäßigerweise im Zusammenhang mit der Instandsetzung der beschädigten Teile vorgenommen. Es ist dabei vorausgesetzt, daß es sich um Teile handelt, die nach ihrer Wiederherstellung wieder verwendbar sind und bei garantiemäßigen Erledigungen aufgebraucht werden.

Irgendwelche Bedenken stehen einer derartigen Wiederverwendung nicht entgegen, falls nach der Instandsetzung eine umfassende technische Brauchbarkeitsprüfung eingeschaltet wird [37]).

Die Instandsetzung [38]) geschieht für eigene Teile innerhalb der Unternehmung, für fremde Teile wird eine Erledigung der Schäden durch die betreffenden Lieferer angenommen. Sie erfolgt bei großen Aggregaten unter Umständen in Einzelaufträgen, sonst aber normalerweise unter einer Zusammenfassung gleichartiger Teile zu Instandsetzungsserien. Die Teile werden in der dafür zuständigen Fertigungsstelle bearbeitet; infolgedessen ist das Garantielager zu 100% der Selbstkosten der betreffenden Teile entlastet und das betreffende Fabrikationskonto mit dem gleichen Wert belastet.

[37]) Unter den Gesichtspunkten der Materialausnutzung sowie der Wirtschaftlichkeit überhaupt kommt einer derartigen Wiederverwendung erhöhte Bedeutung zu.

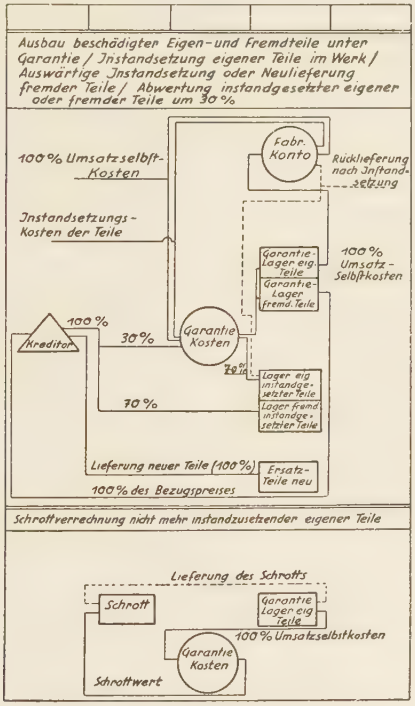
[38]) Vgl. Skizze S. 61.

Nach der Instandsetzung werden die wieder verwendungsfähigen Teile auf das „Lager instandgesetzter eigener Teile" geliefert, während gleichzeitig eine Entlastung des Fabrikationskontos erfolgt, die 100% der Umsatzselbstkosten sowie die Instandsetzungskosten selbst umfaßt. Diese Werte werden dem Garantietypenkonto belastet: die Konten Fabrikation und Garantielager sind berichtigt. Auf dem Lager instandgesetzter eigener Teile befinden sich nunmehr die wiederverwendungsfähigen Teile; sie stellen einen geringeren Wert als 100% der Umsatzselbstkosten dar. Grundsätzlich brauchen sie aber nicht mehr verschieden bewertet zu werden, denn auf Grund der vorhergehenden Kontrolle befinden sie sich durchweg in einem einwandfreien, brauchbaren Zustand. Ihrem Minderwert wird durch eine einheitliche Abwertung — im Beispiel wurden 30% angenommen — begegnet: das Lager instandgesetzter eigener Teile ist infolgedessen mit dem festgesetzten Satz (70%) zu belasten zugunsten des Garantiekontos der Type. Bei der weiteren Verwendung der instandgesetzten Teile werden diese jeweils zu diesem verminderten Wert verwandt und belasten im Zeitpunkt der Wiederverwendung das Garantiekonto entsprechend. Infolgedessen schlagen sich auf lange Sicht gesehen auf dem Garantiekonto nur die eigentlichen Instandsetzungskosten der beschädigten Teile zuzüglich der einmaligen Abwertung für den durchschnittlichen Lagerbestand nieder.

Eine ähnliche Regelung erfolgt bei den garantiemäßig beschädigten Teilen fremder Erzeugung. Diese Teile befinden sich zunächst in gleicher Weise auf dem Garantielager und werden zur Instandsetzung der fremden Unternehmung eingesandt und belastet. Erfolgt eine Wiederherstellung dieser beschädigten Teile, so ist das Garantiekonto der Type mit einer gleichen Abwertung wie bei eigenen Teilen zu belasten, bei der Lieferung neuer Teile erfolgt die Übernahme und Belastung auf dem entsprechenden Ersatzteilkonto.

Wesentlich innerhalb einer derartigen Regelung ist die Verwendung einheitlicher Werte, die nach Möglichkeit außerhalb kurzfristiger Schwankungen stehen. Das Ausmaß der Abwertung richtet sich nach dem den instandgesetzten Teilen durchschnittlich zukommenden Wert. Als Verrechnungspreis auswärtiger Teile empfiehlt sich ihr Bezugswert oder ein an diesem Bezugswert orientierter Durchschnitt unter Übernahme eventueller unbedeutender Differenzen auf ein Ausgleichskonto für derartige Differenzen.

Erweist sich das Teil erst nach seiner Übernahme auf das Garantielager als nicht mehr wiederinstandzusetzend, so erfolgt seine direkte Lieferung auf das Schrottlager. Das Garantietypenkonto wird zugunsten des Garantielagers mit den vollen Umsatzselbstkosten belastet, während die Schrottverrechnung diesen Wert auf die effektiven Kosten berichtigt [39]).



Erläuterung der Skizze S. 61

Vorgang	Buchh. Verrechnung.
A. Ausbau garantiepflichtig besch. eigener Teile und deren Instandsetzung.	
1. Ausbau des schadhaften eigenen Teils innerhalb der Garantieleistung.	Garantielager eigene Teile an Garantiekosten (Wert: 100% d. Umsatzselbstkosten).

[39]) Vgl. Skizze S. 61.

2. Wiederherstellung des eigenen schadhaften Teils (innerhalb v. Instandsetzungsserien) und Lieferung an das Lager für instandgesetzte eigene Teile. Dieses Lager wird zu einem gegenüber den Umsatzselbstkosten verminderten Wert (z. B. 70%) geführt.	Fabrikationskonto an Garantielager eig. Teile (Wert: 100% d. Umsatzselbstkosten). Garantiekosten an Fabrikat.Kto. a) Instandgesetzte Teile zu 100% d. Umsatzselbstkosten b) Instandsetzungskosten Lager eigene Teile an Garantiekosten (Wert: 70% d. Umsatzselbstkosten).
B. Ausbau garantiepflichtig besch. fremder Teile und deren auswärt. Instandsetzung.	
1. Ausbau besch. Fremdteile.	Garantielager fremde Teile an Garantiekosten (Wert: 100% d. Bezugspreises).
2. Auswärtige Instandsetzung.	Kreditor an Garantielager fremde Teile (100% d. Bez. Preises)
3. Rücklieferung d. fremden Teile a) als neue Teile, b) als wiederinstandgesetzte T.	a) Ersatzteile neu an Kreditor 100% d. Bezugspreises b) Lager instandges. fremd. Teile an Kreditor 70% d. Bez. Pr. Garantiekosten an Kreditor 30%
C. Schrottverrechnung.	
1. Anlieferung d. besch. Teils auf Garantielager.	Garantielager an Garantie-Kosten
2. Feststellung der Unmöglichkeit einer Wiederinstandsetzung, Lfg. an das Schrottlager.	Garantiekosten an Garantielager je 100% d. Umsatzselbstkosten. Schrottkonto an Garantiekosten Verrechnung d. Schrottwertes.

cd) Mittelbare Garantie- und Kulanzaufwendungen.

Die mittelbaren Garantie- und Kulanzaufwendungen stellen im wesentlichen Gutschriften eigener und fremder Rechnungen dar. Rechnungstechnisch bestehen hier keine Schwierigkeiten, soweit Klarheit über die zu verrechnenden Werte besteht. Anerkennt z. B. die Kundendienstabteilung eine vom garantieberechtigten Kunden eingereichte Rechnung fremder Instandsetzungskosten, so erhält der Kunde die entsprechende Gutschrift, während die Garantiekosten in gleichem Umfang belastet werden [40]).

Gutschriften eigener Rechnungen und Belastungen (ein geliefertes und berechnetes Ersatzteil fällt nachträglich unter die Garantieleistung der Unternehmung) erfahren an sich die gleiche

[40]) Vgl. Skizze S. 64/3.

Behandlung. Die Debitorengutschrift bewegt sich wiederum in der Höhe des genehmigten Wertes. Nachdem darin aber die Gewinnspanne sowie die Erlösschmälerungen der umsetzenden Unternehmung enthalten sind, wird dem Garantiekonto nur der von Gewinnspanne und Erlösschmälerungen bereinigte Wert, d. h. die reinen Umsatzselbstkosten (100%), belastet[41]).

Soweit ein Teil fremder Belastungen weiter belastet wird (z. B. an Lieferer), erfolgt eine Trennung entsprechend den vereinbarten Anteilen. Vorausgesetzt wurde eine vorherige Übernahme und nachträgliche Weiterbelastung[42]).

Soweit grundsätzliche Schwierigkeiten bei der Kulanzabwicklung nicht auftreten, wurden nur spezielle Regelungen der Garantieschäden aufgeführt; Mischformen der bisherigen Garantie-, bzw. Kulanzerledigungen treten in solchen Fällen auf, in denen eine Übernahme auf Garantie u n d Kulanz erfolgt. Andere Fälle werden gekennzeichnet durch nur teilweise übernommene Garantie-, bzw. Kulanzkosten und die entsprechende Weiterbelastung restlicher Kosten. Beispiele hieraus wurden nicht angeführt, da diesen Fällen ein grundsätzlich anderer Charakter nicht zukommt.

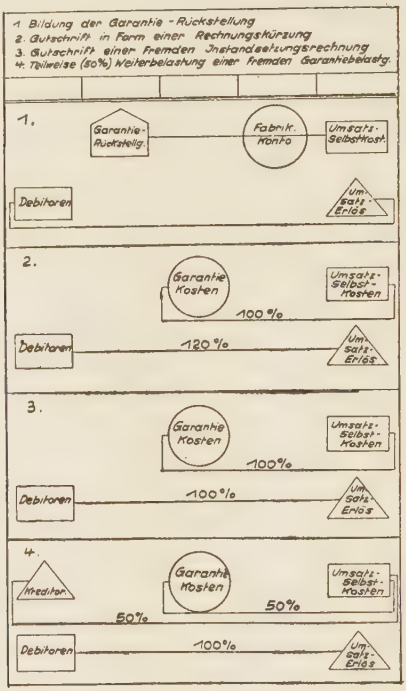
Wenn Verbindungen in der Garantie- und Kulanzabwicklung zweckmäßig sind und eine Zusammenfassung der organisatorischen Notwendigkeiten nur unerhebliche Genauigkeitsminderungen mit sich bringt, empfiehlt sich grundsätzlich eine derartige Vereinfachung. So wird es beispielsweise nur in den allerseltensten Fällen ratsam sein, neben Garantielagern für eigene und fremde Teile auch Kulanzlager zu schaffen und mit den entsprechenden Aufgaben zu betrauen. Indem das Schwergewicht der Instandsetzung beschädigter Teile auf der Garantie liegt, werden sämtliche Positionen einschließlich etwaiger Kulanzinstandsetzungen über Garantielager abgerechnet und mit Erfahrungssätzen entsprechend dem Kulanzanteil berichtigt. Nicht angebracht wäre wiederum eine derartige Zusammenfassung innerhalb der mittelbaren Kosten, wo Kulanz ohne jegliche Schwierigkeit getrennt zu erfassen und zu messen ist und wo unter Umständen bereits erhebliche Werte anfallen.

Für derartige Grenzfälle in der Kostenabwicklung und -Erfassung, die keinen gesonderten Rechnungslauf rechtfertigen, ist unter Berücksichtigung der Größenverhältnisse sowie der beson-

---

41) Vgl. Skizze S. 64/2.
42) Vgl. Skizze S. 64/4.

deren betrieblichen Umstände in der Regel eine entsprechende statistische Kontrolle zu empfehlen und in ihrer tatsächlichen Genauigkeit genügend ausreichend.



Als Ergebnis der Garantie- und Kulanzerfassung schlagen sich die effektiven Kosten, bei Garantie unter kontenmäßiger Trennung nach Typen, bei Kulanz unter eventueller typenmäßiger statistischer Beobachtung auf den Aufwandskonten nieder. Zu den Abrechnungszeitpunkten, an denen diese effektiven Kosten den Rückstellungen gegenübergestellt werden, kann sich unter Umständen die Notwendigkeit von Abgrenzungen ergeben. Beispielsweise besteht die Möglichkeit, daß gewisse Kosten eines Auftrages sich bereits zu Lasten der Garantiekosten niedergeschlagen haben, während die dazugehörigen Gutschriften (z. B. Schrottgutschrift) noch nicht vorliegen. Hieraus können Differenzen und damit Ungenauigkeiten in zeitlicher Beziehung entstehen, welche die Vergleichbarkeit stören würden. Vermindert wird eine derartige

Gefahr dadurch, daß solche Überschneidungen in den kontinuierlich arbeitenden Betrieben laufend, d. h. zu allen Abrechnungszeitpunkten einigermaßen gleichmäßig vorkommen; soweit es sich daher nicht um Kostenpositionen außergewöhnlicher Größe handelt, bleiben die hieraus möglichen Fehler verhältnismäßig unbedeutend.

Umfangreicher könnten sich erhebliche Schwankungen im durchschnittlichen Bestand der Garantielager auswirken sowie stoßweise auftretende Instandsetzungsaufträge größeren Umfanges. Gegebenenfalls müßten daher Verteilungen auf eine Reihe von Monaten[43]) stattfinden, um einen durchschnittlichen Kostenanfall aus der Instandsetzung beschädigter Teile entsprechend der zeitlichen Schadensentwicklung einigermaßen zu gewährleisten. Erfolgen die Instandsetzungen in kurzen Abständen, so erübrigen sich aber auch derartige Rücksichten.

Bevor die nun erhaltenen effektiven Kosten verrechnet werden können, sind sie in die Form zu bringen, die eine Aufrechnung gegen die entsprechenden Rückstellungen gestattet. Die hierbei maßgeblichen Gesichtspunkte bedingen eine genügend tiefe Aufspaltung der Kosten, soweit dies bei der Erfassung nicht bereits berücksichtigt werden konnte. Hierunter würden fallen die prozentuale Aufspaltung gewisser Kosten, die für Garantie und Kulanz zusammen erfaßt worden sind, und, soweit notwendig, die bereits früher dargestellte Trennung der Kosten, die verschiedene Typen gleichzeitig betreffen (gewisse Aggregate wie z. B. Öl- oder Wasserpumpen werden in gleicher Ausführung bei verschiedenen Typen verwandt).

Um schließlich den späteren Garantiebericht ohne wesentliche zusätzliche Arbeiten abfassen zu können, werden an dieser Stelle möglichst die notwendigen statistischen Erhebungen nach Kosten, Typen, Stückzahlen, Schadensfällen usw. entnommen.

6. Die Verrechnung der Garantie- und Kulanzkosten.

a) Die Verrechnung der Garantiekosten.

Grundsätzlich setzen bei der „Verrechnung" der Kosten, d. h. der Aufrechnung der früher verrechneten, zurückgestellten Kosten mit den später erst entstandenen effektiven Kosten, diejenigen

[43]) Statistisch vergleichbare Kostenwerte sind von den unregelmäßigen Kostenerscheinungen zu trennen.

Überlegungen und Vergleiche ein, die eine harmonische Übereinstimmung beider Kosten gewährleisten sollen.

Selbst bei verhältnismäßig weitgehenden Unterteilungen ist der Saldo auf dem Rückstellungskonto ein ungleich größerer Wert als die monatlich entstehenden und aufzurechnenden effektiven Kosten unter Berücksichtigung des Umstandes, daß eine Garantiedauer, selbst bei kurzen Fristen, wenigstens einige Monate umfaßt. Außerdem läßt sich die Rückstellung der für die umgesetzten Einheiten des laufenden Monats verrechneten Kosten nicht gegen die effektiven Kosten des gleichen Zeitraumes aufrechnen, da Umsatzverschiebungen sowie zeitlich differenzierende Schadensentwicklungen zu berücksichtigen sind. Infolgedessen sind, und dies insbesondere bei den in Wirklichkeit unvermeidlichen Umsatzschwankungen, zunächst keine Vergleichsmöglichkeiten vorhanden. Wesentliche Diskrepanzen würden sich erst in längeren Zeiträumen zeigen, wenn z. B. der Rückstellungssaldo trotz gleichbleibendem Umsatz beständig abnehmen würde. Eine derartige Vergleichsmöglichkeit würde aber zu spät erfolgen, weil inzwischen bereits weitere Monatsumsätze mit zu niederen verrechneten Kosten erfolgt sind.

aa) Die Verrechnung der Garantiekosten bei Einzelfertigung.

Bei der Einzelfertigung fehlt eine unbedingte Vergleichbarkeit der umgesetzten Einheiten. Infolgedessen könnte die Aufrechnung der effektiven Kosten gegen die verrechneten nur im gesamten erfolgen. Damit wäre aber eine kurzfristige Kontrolle sehr erschwert, denn der verbleibende Saldo würde nichts darüber aussagen, ob er für die restlichen, mit ihm noch zu deckenden unterschiedlichen Garantierisiken ausreicht. Eine Kontrolle kann nun insoweit eingeleitet werden, als gewisse Erzeugungsgruppen nach Gefahrenklassen gekennzeichnet und zusammengefaßt werden (z. B. beim Brückenbau: Brücken im Inland oder Ausland, Brücken über Wasser oder über Land, Brücken reiner Eisenkonstruktion oder gemischter Bauweisen). Innerhalb derartiger Kategorien werden bei der Einzelfertigung die Rückstellungen zusammengefaßt und die effektiven Kosten bei diesen aufgerechnet. Die möglichen Differenzen in der Kostenentwicklung werden auf diese Weise eingeengt und es bilden sich in kürzeren Fristen genauere Erfahrungssätze. Derartige Erfahrungssätze können an den Umsatzselbstkosten der Erzeugnisse oder an ihren technischen Normen

orientiert sein und sagen darüber aus, welche Kosten erfahrungsgemäß durchschnittlich entstehen (z. B. je 1000 RM Umsatzselbstkosten, je t Eisenkonstruktion, je cbm Inhalt: RM x als durchschnittlicher Wert). Innerhalb dieser Gefahrenklasse erfolgt bei der Verrechnung der Garantiekosten der buchhalterische Ausgleich. Grundsätzlich braucht eine derartige Differenzierung die Möglichkeiten der Kompensation der Kostenspitzen der verschiedenen Gefahrenklassen nicht auszuschließen; diese rechtfertigt sich insoweit, als gewisse Einordnungen der Erzeugnisse in die angeführten Gefahrenklassen auch immer wenigstens etwas willkürlich vorgenommen werden müssen. Insoweit ermöglicht sich eine Kompensation der Differenzen; der Vorteil eines verhältnismäßig eingehenden Vergleiches der einzelnen Risiken bleibt trotzdem bestehen.

ab) Die Verrechnung der Garantiekosten bei Serienfertigung.

Bei der Serienfertigung ist infolge der Gleichartigkeit der Gegenstände und der typenmäßigen Behandlung der Kostenwerte eine leichtere Vergleichsmöglichkeit vorhanden. Die effektiven und verrechneten Kosten vermögen sich daher in einem viel höheren Maße als bei der Einzelfertigung in der reinen „Kostenzone" zu bewegen. Im besonderen gilt dies, soweit es sich um kurz- oder mittelfristige Garantien handelt.

Die Zusammenfassung ähnlicher oder gleichartiger Risiken ist durch die typenmäßige Behandlung gewährleistet. Infolge der normalerweise mehrfachen Umsätze innerhalb einer Type ergibt sich eine gewisse Kompensationsmöglichkeit, und zwar nicht nur hinsichtlich gleichartiger Objekte, sondern auch gleichartiger Fristen. Deshalb sind bei kontinuierlichem Umsatz bereits nach verhältnismäßig wenigen Umsatzperioden Anhaltspunkte über die Entwicklung der effektiven Kosten und damit kontrollierende Vergleiche über die Richtigkeit der Raten möglich. Neben der Feststellung der Über- oder Unterdeckung erweist sich vor allem die durch den Ratenvergleich mögliche Beurteilung der zukünftigen Kostenentwicklung als bedeutsam.

Der Ratenvergleich läßt sich durchführen als Vergleich

1. der gesamten verrechneten Rate gegen die gesamten effektiven Kosten einer Einheit,
2. der Teilwerte (Monatsziffern) einer Rate gegen die entsprechenden effektiven Kosten eines Zeitabschnittes.

Die Garantiedauer des folgenden Beispiels betrage 6 Monate, die zurückgestellte Rate je Type und Einheit RM 30.—. Aus Gründen der übersichtlichen und einfachen Rechnung wird angenommen, daß der gesamte Monatsumsatz bereits am 1. des betreffenden Monats erfolge. (Verschiebungen, wie sie durch die tatsächliche Umsatzverteilung über den ganzen Monat auftreten, sollen ausgeschaltet werden; der Januarumsatz wird am 1. 1. getätigt, die Garantie für diesen gesamten Monatsumsatz läuft entsprechend am 30. 6. ab.) Umgesetzt wurden:

	Stück	Umsatzzeitpunkt	Garantie bis:
im Januar	20	1. 1.	30. 6.
Februar	25	1. 2.	31. 7.
März	20	1. 3.	31. 8.
April	30	1. 4.	30. 9.
Mai	15	1. 5.	31. 10.
Juni	40	1. 6.	30. 11.

Ratenvergleich am 30. Juni; Umsatz Januar bis Juni
150 Stück zu RM 30.— .....Rückstellung: RM 4500.—
effektive Kosten Januar—Juni RM 2800.—

An effektiven Kosten hätten nach der für die Rate zugrundegelegten Schätzung entstehen dürfen [44]):

$$\frac{(20.6 + 25.5 + 20.4 + 30.3 + 15.2 + 40.1) \cdot 30}{6}$$

$$= (120 + 125 + 80 + 90 + 30 + 40) \cdot 5$$

$$= 485 \cdot 5 = 2425$$

Tatsächlich entstanden sind RM 2800.—, so daß eine Unterdeckung von (2800.— ·/· 2425.—) RM 375.— vorhanden ist, trotz des auf dem Rückstellungskonto noch verbliebenen Saldos von RM 1700.—.

Unter der Voraussetzung, daß die bisherige Kostenentwicklung anhalten würde (bisherige Unterdeckung der Rate 375 : 150 = RM 2.50), entständen nach dem Ablauf der Garantiefristen sämtlicher 150 Einheiten folgende effektive Kosten je Einheit:

$$\frac{2800.30}{2425} = \frac{3360}{97} = \text{RM } 34{,}64$$

bezogen auf 1 Monat: 34,64 : 6 = RM 5,773

[44]) Monatliche Umsatzziffern mal Garantiemonate bis einschließlich Juni mal den auf 1 Monat entfallenden Teil der Rate.

Schon dieser grobe Vergleich zeigt, daß die effektiven Kosten eine ansteigende Tendenz haben.

Um nun im besonderen den Grad der Kostenüberhöhung feststellen zu können, ist eine Rechnung mit Monatsziffern unter Berücksichtigung der jüngsten monatlichen effektiven Kosten angebracht. Dadurch werden die Kostenkompensationen, wie sie durch die Zusammenfassung einer längeren Periode (im Beispiel 6 Monate) entstehen, vermieden. Ein derartiger Monatsvergleich birgt aber gleichzeitig die Gefahr in sich, daß Zufälligkeiten in der Kostenentwicklung nur eines Monats in ihrer wirklichen Auswirkung überschätzt werden. Beim Vergleich derartiger monatlicher Ziffern ist daher auf diese Zufälligkeit besonders Rücksicht zu nehmen. Auf den Monat Juni mit einer effektiven Garantiesumme von RM 920.— (innerhalb der RM 2800.—) bezogen, würde sich folgender Vergleich ergeben:

effektive Kosten Juni ..... RM 920.—
es hätten entstehen dürfen
der 6. Teil der Rate = RM 5.— mal
150 Einheiten = ... RM 750.—

Umgerechnet auf den Monatsteil der Rate ergeben sich:

920 : 150 = 6,133, umgerechnet auf 6 Monate = 36,798, aufgerundet 36.80

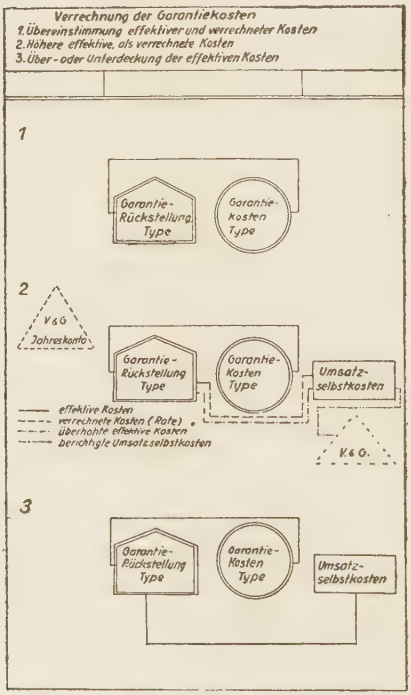
Aus diesen Vergleichsrechnungen ergibt sich folgender Schluß: Der verrechneten Rate von RM 30.— steht auf Grund der bisherigen Kostenentwicklung ein durchschnittlicher effektiver Aufwand von RM 32.50 gegenüber. Unter der Voraussetzung, daß die bisherige Kostenentwicklung weiterdauern würde, würde sich aus dem Durchschnitt der vergangenen 6 Monate ein zukünftiger effektiver Kostenanfall von RM 34.64 erwarten lassen. Würde schließlich der Kostenanfall des Monats Juni allein betrachtet, so würde sich bei einem Anhalten dieses besonders ungünstigen Kostenverlaufs sogar ein Wert von RM 36.80 ergeben. Auf Monatsteile der Raten bezogen ergäben sich folgende Werte: verrechnet **RM 5.—**; Durchschnitt der 6 Monate unter der Voraussetzung des Anhaltens dieser Kostenlinie **RM 5.773**; unter Berücksichtigung der effektiven Kosten des Monats Juni **RM 6.133.**

Eine Stetigkeit in der Kostenbeobachtung wird nun dadurch erreicht, daß die Monatsentwicklung an Hand derartiger monatlicher Werte festgestellt wird, Konsequenzen hinsichtlich einer Änderung der Rate aber nur unter der Zusammenfassung ver-

schiedener monatlicher Werte und entsprechender Durchschnittsbildung gezogen werden.

Indem durch diese Vergleiche Klarheit über die Übereinstimmung verrechneter und effektiver Kosten gewonnen ist und ein Überblick über die Über- oder Unterdeckung ermöglicht ist, lassen sich im Zeitpunkt der Kostenverrechnung als einem rein buchhalterischen Vorgang gleichzeitig die selbstkostenmäßigen Schlüsse aus der Kostenentwicklung ziehen unter Berücksichtigung der für die Entstehung der effektiven Kosten wesentlichen Umstände, sowie des Reifegrades der Type [45]).

Die Notwendigkeit einer Ratenänderung entsteht aus wesentlichen und nicht nur vorübergehend bedingten Abweichungen. Sie wirkt sich aber nur auf zukünftige Umsätze aus und beseitigt damit die bisher verursachte wesentliche Über- oder Unterdeckung nicht.



45) Vgl. S. 34 ff.

Soweit der buchhalterische Vorgang der Garantiekostenverrechnung [46]) darzustellen ist, erfolgt eine typenmäßige Aufrechnung der effektiven Garantiekosten, die auf dem Garantiekostenkonto — als einem dem Rückstellungskonto vorgeschalteten Durchlaufskonto — im Verlauf der Abrechnungsperiode angefallen sind. Ein Saldo bleibt auf dem Garantiekostenkonto nicht bestehen, so daß sich die Schwankungen innerhalb der effektiven Kosten nur im Saldo der Garantierückstellung auswirken. Die Auswirkung der Über- oder Unterdeckungen in erfolgsmäßiger Beziehung werden an späterer Stelle dargestellt [47]).

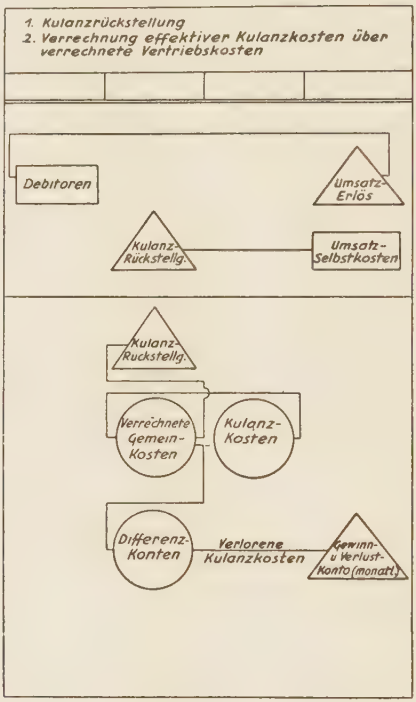
b) Die Verrechnung der Kulanzkosten.

Im Gegensatz zur Garantiekostenverrechnung erfolgt bei der Verrechnung der effektiven Kulanzkosten und entsprechend der Zusammenfassung bei der Kostenerfassung selbst keine typenmäßige Trennung. Infolgedessen kann sich bei wesentlichen Abweichungen der Kulanzkosten von einem durchschnittlichen typenmäßigen Satz ein Mißverhältnis zwischen den tatsächlichen und den verrechneten Kosten einer Type ergeben [48]). Eine kostenmäßige oder rechnungstechnische Konsequenz hat dieses Mißverhältnis normalerweise nicht zur Folge, weil, wie dargelegt, die Kostendeckung nicht typenmäßig erfolgt. Die Gesamtheit der effektiven Kulanzkosten wird innerhalb der übrigen Vertriebskosten verrechnet [49]). Etwaige Über- oder Unterdeckungen wirken sich in den übrigen Positionen der Vertriebskosten oder, falls Kompensationen dort nicht möglich sind, im Differenzkonto aus. Das Ausmaß des aus der gesamten Kulanzrückstellung zu entnehmenden und innerhalb der Vertriebskosten gegen die effektiven Kulanzkosten aufzurechnenden Wertes richtet sich nach dem Umfang der Kulanzperiode und der in dieser Periode vorhandenen Umsatzentwicklung. Durch eine prozentmäßige Kontrolle der im Zeitpunkt des Umsatzes und orientiert an den Vertriebskosten erfolgten Rückstellung verrechneter Kulanzkosten mit den später effektiv entstandenen läßt sich innerhalb verschiedener Abrechnungsperioden die Angemessenheit der Kulanzrückstellung beobachten; falls trotz derartiger Vergleiche und als Folge davon

---

[46]) Vgl. Skizze S. 70.
[47]) Vgl. S. 72 ff.
[48]) Vgl. S. 36.
[49]) Vgl. Skizze S. 72.

einsetzender Kostensteuerungen auf die Dauer eine wesentliche Differenz zwischen effektiven und verrechneten Kosten auftreten würde, müßte eine Änderung der Kulanzrückstellung vorgenommen werden.



7. Garantie- und Kulanzrechnung innerhalb der kurzfristigen und langfristigen Erfolgsrechnung.

Insoweit als verrechnete und effektive Garantie- und Kulanzkosten übereinstimmen, ergeben sich erfolgsmäßig keine Konsequenzen. Die ganze rechnungstechnische Regelung vollzieht sich innerhalb der Kostensphäre. Dieser Idealfall tritt in reiner Form jedoch so gut wie nie auf; irgendwelche Differenzen sind daher Korrekturen früherer Erfolgsrechnungen. Indem sich die Garantie- und Kulanzkosten von den früheren Umsätzen nicht trennen lassen, d. h. eine Korrelation zwischen dem nachträglich entstehenden

Aufwand und dem früheren Ertrag besteht, wird die jetzige Periode von diesen Nachleistungen nicht betroffen. Die rechnungstechnische Verbindung der vorhergehenden Erfolgsrechnung mit der jetzigen sollte durch die Rückstellung gewährleistet sein.

Die effektiven Garantiekosten eines Monats sind verursacht durch die Umsätze vergangener Monate einschließlich des eben abgelaufenen. Dieser letzte Monatsumsatz ist jedoch an den effektiven Kosten mit dem verhältnismäßig geringsten Wert beteiligt, indem die betreffenden Einheiten höchstens einen Monat, überwiegend jedoch kürzer, umgesetzt und damit in garantiekostenmäßiger Beziehung wirksam sind. Aus dem Verhältnis der verrechneten Kosten zu den jetzigen effektiven treten — unter Einschaltung der Ratenvergleiche als einem Teil der Nachkalkulation und unter Ausschaltung jeglicher Umsatzschwankungen — Differenzen auf. Der überwiegende Teil einer derartigen Differenz betrifft die früheren Monatserfolge und nur zum kleinsten Teil den jetzigen. Schmalenbach[50]) weist auf diese Störung der kurzfristigen Erfolgsrechnung hin, insbesondere in Fällen, in denen „zwischen Lieferung und Schadensfall eine sehr lange Zeit verstreicht mit der Folge, daß bei monatlichen Erfolgsrechnungen und Nachkalkulationen der schuldige Betrieb gestraft werden muß für einen Fehler, der schon Monate zurückliegt und in eine längst abgeschlossene Rechnungsperiode fällt". Es erhebt sich die Frage, ob derartige Erfolgsdifferenzen zwischen effektiven und verrechneten Kosten, festgestellt durch die Ratenvergleiche, kurzfristig auszuweisen sind, wobei zu bemerken ist, daß eine Teilung der Differenz hinsichtlich des diesen Monat betreffenden Anteils und des frühere Monate betreffenden infolge der „versicherungsmäßigen" Wirkung der Rückstellung kaum möglich ist.

Aus dem Wesen der kurzfristigen Erfolgsrechnung, die, um für die Zwecke der Betriebsüberwachung brauchbar zu sein. in erster Linie vergleichbar und erst dann vollständig sein soll[51]), folgt, daß derartige Differenzen den monatlichen reinen Betriebserfolg nicht beeinflussen dürfen; ausgeschieden werden diejenigen Erfolgsvorgänge, die der Periode in einwandfreier Form nicht zugemessen werden können. Somit wird der Vergleichbarkeit halber eine mögliche Differenz außerhalb der kurzfristigen Erfolgsrechnung

---

[50]) Schmalenbach, Selbstkostenrechnung, a. a. O., S. 166.

[51]) Funke, H., Kurzfristige Rechnung und Erfolgsspaltung in Maschinenfabriken. Bühl 1936, S. 33.

gehalten, und zwar mindestens insoweit, als es sich um den Ausweis des reinen Betriebserfolges oder spezieller Fabrikate-Erfolge handelt. Die Berechtigung hierzu ergibt sich auch noch aus dem Gesichtspunkt, daß infolge der eingeschalteten Ratenvergleiche — die das genauere Ausmaß der Differenz erst ergeben — die Möglichkeit besteht, die Kosten zu beobachten und die Rate sofort zu ändern, falls sich eine grundsätzliche Entwicklung zeigt. Dadurch lassen sich zukünftige Differenzen aus neuen Umsätzen wenigstens teilweise vermeiden. Soweit die Differenzen zwischen effektiven und verrechneten Kosten einem monatlichen Zyklus entsprechen oder sonstwie unregelmäßig entstehen, kompensieren sie sich oft im Verlauf entsprechend längerer Zeiträume, beispielsweise eines Jahres. Im Sinne der kurzfristigen Erfolgsrechnung sind die Garantiekosten als neutral zu bezeichnen; sie erscheinen in der kurzfristigen Erfolgsrechnung nur in Form der auf die Umsätze dieses Monats verrechneten und zurückgestellten Raten. — Es wäre naturgemäß falsch, die monatlichen Differenzen überhaupt nicht zu beachten, da diese in weitem Umfang über die Arbeit betrieblicher Stellen, die Kostenentwicklung und den Standard der Erzeugnisse aussagen können. Dies soll an späterer Stelle dargelegt werden (vgl. S. 83 ff.).

In der Jahresrechnung treten die bis dahin nicht kompensierten Differenzen zwischen den effektiven und verrechneten Garantiekosten erfolgsmäßig auf. Ihre Höhe ist gemildert durch den Umstand, daß die periodischen Ratenvergleiche einer grundsätzlichen Divergenz vorgebeugt haben und die Kosten auf Grund der für die spezielle Type wesentlichen Umstände (Kostenkurve) einigermaßen vorauszubestimmen sind.

Unter der Voraussetzung, daß vom Vorjahre eine ausreichende Garantierückstellung übernommen wurde, wirken sich in der Jahreserfolgsrechnung die Abweichungen in der effektiven Kostenentwicklung der umgesetzten Erzeugniseinheiten aus. In Anbetracht des proportionalen Charakters dieser Kosten handelt es sich immer nur um Veränderungen außerhalb der Umsatzentwicklung, d. h. um Veränderungen bezogen auf das einzelne umgesetzte Stück. — Die erfolgsmäßige Auswirkung wird normalerweise bei der Bildung, bzw. Kontrolle der bilanzmäßigen Garantierückstellung übernommen. Schmalenbach[52]) stellt hierzu fest:

[52]) Schmalenbach, Selbstkostenrechnung, a. a. O., S. 163.

„So wie für die Erfolgsrechnung haben die Rückstellungen auch für die Kalkulation Bedeutung. Man kann im allgemeinen sagen, daß hier zwischen Erfolgsrechnung und Kalkulation ein Unterschied nicht besteht. Was erfolgsrechnerisch zurückgestellt werden muß, muß in der Regel auch aus kalkulationstechnischen Gründen als Kosten gerechnet werden."

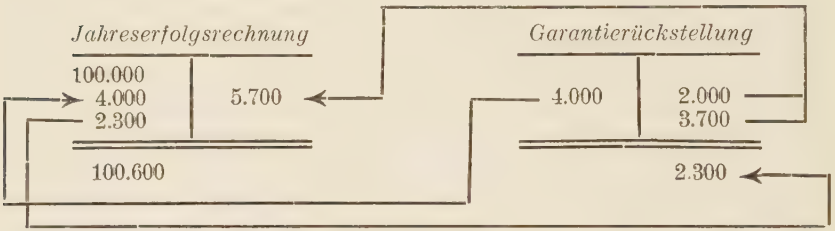
Grundsätzlich besteht zwischen der kalkulativen Verrechnung der Garantieraten einschließlich ihrer Rückstellung und ihrer erfolgsmäßigen Auswirkung kein Unterschied. Am Jahresende muß das nötige Ausmaß der Garantierückstellung für die „noch im Garantiegenuß stehenden" Erzeugnisse kontrolliert und gegebenenfalls über die Erfolgsrechnung berichtigt werden. Nachdem jede Umsatzeinheit möglichst definitiv die auf sie entfallenden Garantiekosten tragen soll, finden auf lange Sicht keine Kompensationen innerhalb einer Type statt. Die Ausnahmen hierzu treten nur während der Entwicklung einer Type, sowie innerhalb der kurzfristigen unregelmäßigen Schwankungen auf. Infolgedessen ist grundsätzlich in der Jahreserfolsrechnung keine Rücksicht auf früher erfolgte zu hohe oder zu niedere Rückstellungen zu nehmen. Die Differenzen sind als Aufwand oder Ertrag zu verrechnen, und zwar als periodische Erfolge, wenn sie, wie normalerweise bei der Serienfertigung, ihren Ursprung in der Umsatztätigkeit des abgelaufenen Jahres haben. Als aperiodische Erfolge sind diejenigen Aufwands- oder Ertragsspitzen zu betrachten, die infolge langfristiger Einzelfertigungen (z. B. Brückenbau) aus der Umsatztätigkeit früherer Jahre infolge Ablauf der Garantie endgültig abzurechnen sind [53]). — Rechnungstechnisch wird wie folgt verfahren:

In der internen Jahreserfolgsrechnung wird der Saldo des Garantierückstellungskontos vereinnahmt; gleichzeitig wird die notwendige Rückstellung zu Lasten der Erfolgsrechnung neu gebildet. Ausführlicher dargelegt bedeutet dies: Auf dem Jahreserfolgskonto stehen innerhalb der Umsatzselbstkosten auch die bereits verrechneten Garantieraten. Zu diesen Werten kommt die Belastung der effektiven Garantiekosten des Jahres sowie der neuen, notwendigen Rückstellung; gleichzeitig wird die vom Vorjahr übernommene Garantierückstellung sowie die Summe der verrechneten Garantieraten des Jahres gutgeschrieben. Eine Erfolgsdifferenz schlägt sich somit auf dem Jahreserfolgskonto nieder. Beispiel:

---

53) Streit, E., Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung für Rückstellungen. Leipzig 1934. S. 38.

Umsatzselbstkosten des Jahres ohne Garantieraten	96.300.—
Garantieraten (verr. Kosten)	3.700.—
Umsatzselbstkosten	100.000.—
vom Vorjahr übern. Garantierückstände	2.000.—
verrechnete Garantiekosten d. Jahres	3.700.—
effektive Garantiekosten d. Jahres	4.000.—
notwendige Rückstellung auf Grund der Kostenvergleiche und Umsätze	2.300.—



Durch diese Aufrechnung des Garantiekontos haben sich die Umsatzselbstkosten des Jahres verändert, wobei zu berücksichtigen ist, daß auch diese Korrektur nicht endgültig ist, weil ein Teil der Umsätze in das neue Jahr hinüberreicht und diese Kostenentwicklung noch unbekannt ist.

In der Skizze [54]) ist zunächst eine Übereinstimmung effektiver und verrechneter Kosten angenommen worden. Der zweite Fall zeigt überhöhte effektive Kosten, die bis zum Jahresende im Saldo der Garantierückstellung geblieben sind und über die Jahreserfolgsrechnung verrechnet werden; sie bewirken erhöhte Umsatzselbstkosten dieses Jahres. Im dritten Fall schließlich wurde angenommen, daß das Umsatzgut noch in der Entwicklung ist und eine Berichtigung der Über- oder Unterdeckung durch eine genauere Bestimmung, bzw. Änderung der verrechneten Rate erzielt wurde.

Bei den Kulanzkosten ergibt sich hinsichtlich ihrer erfolgsmäßigen Auswirkung grundsätzlich die gleiche Einstellung. Die Problematik ändert sich aber dadurch, daß die wirklichen Differenzen sehr gering zu halten sind infolge der möglichen Steuerung der Kulanzgenehmigungen sowie durch die Kompensationsmöglichkeit innerhalb der übrigen Vertriebsgemeinkosten. Infolgedessen gehen eventuelle Differenzen in die Differenzverrechnung effektiver und verrechneter Gemeinkosten ein und werden nicht mehr für sich als Überhöhungen der Kulanzkosten ausgewiesen. Infolge der

[54]) Vgl. Skizze S. 70.

Geringfügigkeit dieser Differenzen erscheint dieses Verfahren grundsätzlich gerechtfertigt.

8. Die Behandlung der Garantie- und Kulanzrückstellung und ihre Bilanzierung.

a) Garantierückstellung.

Sämtliche Garantierückstellungskonten der verschiedenen Typen ergeben in ihrer Gesamtheit die im Zeitpunkt des Jahresabschlusses zu bilanzierende Garantierückstellung. Normalerweise wird die Garantierückstellung mit den sonstigen Rückstellungen zusammengefaßt und in einem Wert ausgewiesen. Zur Erläuterung dieser Bilanzposition ist normalerweise eine Aufgliederung dieser Rückstellung im Geschäftsbericht notwendig.

Rückstellungen an sich sind Verpflichtungen, die am Bilanzstichtag in ihrem genauen Ausmaß nicht bestimmt werden können. Innerhalb der Rückstellungen gibt es aber zweifellos Differenzierungen insoweit, als bei gewissen Rückstellungen eine beinahe totale Wahrscheinlichkeit dafür besteht, daß sie in vollem Ausmaß und vielleicht verhältnismäßig bald nach dem Bilanzstichtag in Anspruch genommen werden, während gewisse andere Rückstellungen in dieser Richtung weniger bestimmt sind und wenigstens für einen Teil der Rückstellungen einen Reservencharakter besitzen. Der erste Fall betrifft im wesentlichen kurz- und mittelfristige Garantierückstellungen für Umsätze aus Serienfertigungen mit entsprechenden kurzfristigen Vergleichsmöglichkeiten. Langfristige Garantierückstellungen für Einzelobjekte (z. B. Bauwerke, Eisenkonstruktionen) neigen dem zweiten Falle zu.

Garantierückstellungen sind in dem Ausmaß berechtigt und zu bilanzieren, das auf Grund der bisherigen Kostenentwicklung in Zukunft zu erwarten ist. Hierbei sind auch diejenigen Veränderungen im Kostenanfall noch zu berücksichtigen, die zwischen dem Bilanzstichtag und dem Tag der endgültigen Bilanzaufstellung auftreten [55]). Im besonderen gilt dies für Garantierückstellungen für neue Produktionen, die hinsichtlich der Verursachung effektiver Garantiekosten noch keine genügenden Erfahrungssätze

[55]) Streit, a. a. O., S. 44: „Die Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung zwingen dazu, jede nachträglich gewonnene bessere Einsicht in die Verhältnisse dazu zu verwenden, die unbequeme, am Bilanzstichtag vorhandene Ungewißheit zu beseitigen."

besitzen. Nachdem die Rückstellungswerte, wie angeführt, selten in ihrer letzten Genauigkeit zu bestimmen sind, rechtfertigt sich aus Gründen der Vorsicht grundsätzlich eine Orientierung an der oberen Grenze. Indem die Garantiekostenrechnung die Rückstellung selbst fundiert, dürfte für eine nach diesen betriebswirtschaftlichen Gesichtspunkten gebildete Rückstellung die Einteilung nach Rehm[56]) in echte und unechte Reserven,

„Echte, wenn sie zur Deckung nur möglicher Verpflichtungen aus Garantieversprechen dienen, seien diese Versprechungen schon abgegeben oder nur in der Zukunft denkbar, oder unechte, wenn die Inanspruchnahme aus einem eingegangenen Garantieversprechen wahrscheinlich ist"

als überholt zu betrachten sein.

Streit[57]) präzisiert die aus Gründen irgendwelcher Garantieverpflichtung notwendige Rückstellung wie folgt:

„Das Unternehmen ist in Zukunft zu einer Reihe von Ausgaben gezwungen, die wirtschaftlich Aufwand des abgelaufenen Jahres darstellen, weil sie in Lieferungen und Leistungen des Jahres begründet sind. Der diesem Aufwand entsprechende Betrag ist in Form von Verkaufserlösen (die zumeist die vom Käufer gezahlte Risikoprämie enthalten) dem Unternehmen bereits zugeflossen. Ertrag und Aufwand sind wirtschaftlich gegenseitig bedingt und nicht trennbar. Die durch die Lieferungen dieses Jahres entstandenen Garantieverpflichtungen müssen als Aufwand dieses Jahres verbucht werden; da es sich um nachzuverausgabenden Aufwand handelt, müssen in entsprechender Höhe Rückstellungen gebildet und bilanziert werden."

b) Kulanzrückstellung.

Obwohl gesetzliche oder vertragliche Verpflichtungen im Sinne einer unbedingten Leistungsverpflichtung nicht bestehen, ergibt sich für die Kulanzrückstellung eine gleiche bilanztechnische Beurteilung[58]). Auch hier ist die Rückstellung die Verbindung zwischen Aufwand und Ertrag. Analog der Garantierückstellung ist die Kulanzrückstellung innerhalb der sonstigen „Nachleistungen" zu bilanzieren. Sie hat im Hinblick auf eine exakte selbstkostenmäßige Nachrechnung den Charakter einer echten Rückstellung. Die fehlenden rechtlichen Voraussetzungen werden durch die betriebswirtschaftliche Eindeutigkeit der Kosten und ihre tatsächliche Nachleistung ersetzt.

---

[56]) Rehm, Die Bilanzen der Aktiengesellschaften, zitiert nach Streit, a. a. O., S. 56.

[57]) Streit, a. a. O., S. 56.

[58]) Vgl. hierzu Schmalenbach, Selbstkostenrechnung, a. a. O., S. 163.

9. Garantie- und Kulanzrechnung unter Berücksichtigung der Betriebsgrößen und -eigenarten.

Innerhalb der Verfeinerungen des Rechnungswesens an sich muß eine gewisse Übereinstimmung gewahrt bleiben, um den organischen Zusammenhang und wesentliche Querverbindungen zu erhalten. Insoweit sind Abspaltungen gewisser Rechnungen immer besonders vorsichtig zu beurteilen. Diese grundsätzliche Einstellung hindert aber nicht, mögliche „Sonderrechnungen" einzurichten, die unter Berücksichtigung der betrieblichen Notwendigkeiten und der zu den übrigen Teilen des Rechnungswesens führenden Verbindungen einen besonders hohen Aussagewert für das entsprechende Teilgebiet ergeben.

Diese, auch für die Garantie- und Kulanzrechnung gültigen Gesichtspunkte gestatten auch bei einem weniger entwickelten Rechnungswesen eine selbstkostenmäßige Differenzierung der Garantie- und Kulanzkosten. Vereinfachungen der dargestellten Rechnung sind möglich durch Zusammenfassungen ähnlicher Typen zu Gefahrenklassen und durch eine entsprechende Durchschnittsbildung. Außerdem können Unterteilungen der Typen vermieden bleiben, so daß insgesamt weniger Garantiekategorien bearbeitet werden. In besonders einfachen Fällen kann sich sogar eine Erfassung und Verrechnung der Garantiekosten in den Gemeinkosten in Form „kostenloser Nacharbeiten"[59]) rechtfertigen. Die erfolgsmäßige Berichtigung sowie die Rückstellungsbestimmung zum Bilanztermin müßte jedoch trotzdem vorgenommen werden, wenn eine exakte Zuordnung des Aufwandes zum entsprechenden Ertrag gewährleistet sein soll. Der Nachteil einer derartigen Rechnung wäre das Fehlen einer unbedingten Zwangsläufigkeit der Zumessung der Kosten auf die einzelnen Erzeugnisse.

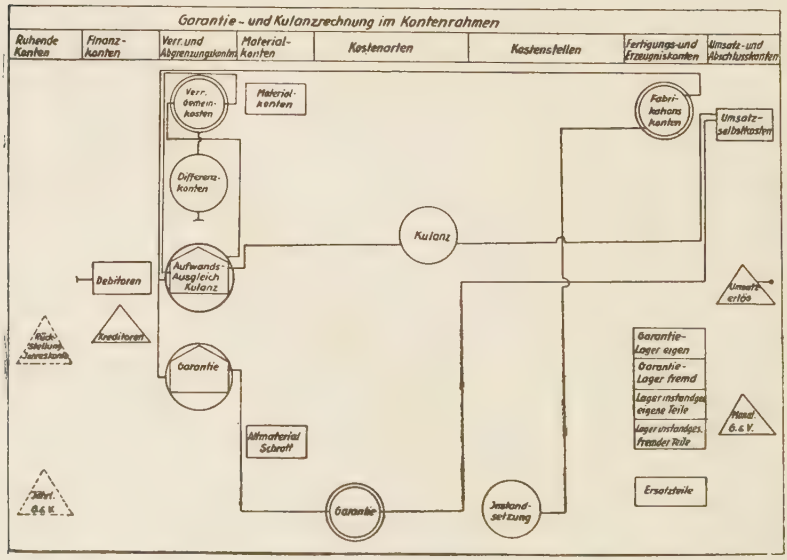
Falls sich eine prozentmäßige und an den Vertriebskosten orientierte Kulanzkostenrechnung infolge zu vielseitiger Abstufungen der Vertriebskostenzuschläge nicht durchführen lassen sollte, kann die Kulanzrechnung auch mit individuellen Raten, die unter Berücksichtigung des vertriebskostenmäßigen Charakters der Kulanzkosten gebildet werden, durchgeführt werden. In derartigen Fällen ergeben sich auch für die Kulanzkosten die bei der Garantierechnung dargelegten Gesichtspunkte; die Kulanzkosten würden dabei von Proportionalkosten des Gesamtumsatzes zu Proportionalkosten einer Type gewandelt.

[59]) Funke, Kurzfristige Rechnung, a. a. O., S. 142.

Schließlich kann in ganz einfachen Rechnungen der Umweg der Kulanzkostenbestimmung über die Vertriebskosten vermieden werden, indem direkt vom Gesamtumsatz ein entsprechender Prozentwert zurückgestellt wird [60]). Die Möglichkeit einer Differenzverrechnung innerhalb der übrigen Vertriebskosten ist alsdann nicht gegeben. — Grundsätzlich müßten derartige Vereinfachungen aber an der Grenze Halt machen, wo die Vergleichbarkeit verrechneter und effektiver Kosten gestört würde und innerhalb eines zu unterschiedlichen Fertigungsprogrammes kompensiert werden müßte.

10. Garantie- und Kulanzrechnung im Rahmen des Organisationsmittels Kontenplan.

Die Einordnung der Garantie- und Kulanzrechnung innerhalb des Kontenplans ist naturgemäß von den speziellen Bedürfnissen des Wirtschaftszweiges sowie des Betriebes abhängig. Der Kontenplan soll eine Systematik sämtlicher Konten ermöglichen.



[60]) Vgl. Schmalenbach, Selbstkostenrechnung, a. a. O., S. 169.

In den heute zur Erörterung stehenden Kontenplänen [61]) ist eine spezielle Klasse für „Aufwandkonten mit Rückrechnung" nicht enthalten [62]). Vor- und Nachleistungskonten werden in die Klasse der übrigen Verrechnungs- und Abgrenzungskonten eingereiht. Daher erscheinen die Garantierückstellungskonten sowie das Aufwandsausgleichskonto für Kulanz in dieser Klasse [63]). Die verrechneten Kosten durchlaufen nach ihrer Rückstellung die Klassen der Kostenarten und schlagen sich auf den entsprechenden Umsatzkonten nieder. Die innerhalb der Kostenstellen, bzw. der Kostenträger festgestellten effektiven Kosten fließen über entsprechende und vorgeschaltete Erfassungskonten den Rückstellungskonten zu. Die Garantielager sowie die Lager für instandgesetzte Teile werden kontenmäßig innerhalb der übrigen Kostenträger geführt. Der Forderung nach Trennung der Jahresrechnung von der Monatsrechnung ist durch die Einreihung der Garantierückstellungskonten, als neutral im Sinne der kurzfristigen Erfolgsrechnung, in die Klasse der Verrechnungs- und Abgrenzungskonten Rechnung getragen.

III. Abschnitt:

Zweck und Ziel einer exakten Garantie- und Kulanzkostenrechnung.

1. Das Garantieoptimal als Teil des betrieblichen Kostenoptimals.

Unter einer optimalen Gestaltung [1]) der Kosten wird die Gesamtheit derjenigen Maßnahmen verstanden, die zur Erzielung der niedersten Selbstkosten je Erzeugungseinheit dienen sollen. Einem Optimal der Gesamtkosten einer Einheit stehen Teiloptimale gegenüber, die auf das gleiche Ziel ausgerichtet sind. Das Streben nach einem derartigen Garantieoptimal bedeutet die Ausrichtung sämtlicher Maßnahmen und Abgrenzungen auf das Ziel, die verhältnismäßig günstigsten effektiven Garantie-

[61]) Vgl. hierzu die bereits veröffentlichten Kontenpläne der Wirtschaftsgruppen Fahrzeugindustrie, Papier- usw. Erzeugung sowie Textilindustrie.

[62]) Mit einer speziellen Klasse für Aufwandkonten mit Rückrechnung wurde der Kontenplan der Einheitsbuchführung für mittlere Gesenkschmieden ausgestattet. RKW-Veröffentlichung, a. a. O.

[63]) Vgl. Skizze, S. 80.

[1]) Lorentz, a. a. O., S. 15.

kosten innerhalb der Gesamtkosten zu erreichen. Dies umfaßt sowohl Maßnahmen konstruktiver und fertigungstechnischer Art als auch sinnvolle Abgrenzungen möglicher Ansprüche und deren wirtschaftlichste Erledigung. Besondere Sorgfalt hat insoweit einzusetzen, als vermieden werden muß, daß „gebremste" Garantiekosten unter anderen Vorzeichen in höherem Maße erwachsen. Die Beobachtung einer derartigen optimalen Kostengestaltung ist insoweit erleichtert, als innerhalb der gesamten selbstkostenmäßigen Bearbeitung eingehende kostenmäßige Zusammenstellungen und Abgrenzungen vorzunehmen sind und die Garantie- und Kulanzkostenrechnung sehr stark in die Richtung einer Plankostenrechnung tendiert.

2. Der Garantiekostenvergleich.

Der Garantiekostenvergleich als Teil des betrieblichen Kostenvergleichs ermöglicht, innerbetriebliche und zwischenbetriebliche Vergleiche auf der Grundlage absoluter oder relativer Zahlen durchzuführen. Unter Beachtung der Grenzen, die derartigen Kostenvergleichen überhaupt gezogen sind, besteht die Möglichkeit, nicht nur den statischen Aufbau des Kostengefüges zu erkennen, sondern auch in die Dynamik der Kostenerscheinungen einzudringen. Garantiekostenvergleiche sind im besonderen auf internen und externen Ratenvergleichen aufgebaut. Darüber hinaus sind die Kostenteile dieser Raten, die aus den verschiedensten Kostenkategorien überhaupt herrühren, in ihrer Stellung zueinander zu beobachten und zu vergleichen. Von Wert ist weiterhin der Kostenvergleich innerhalb einer Type, um den zeitlichen Verlauf, den Entwicklungsgrad und die für die Zukunft voraussichtlich zu erwartenden Kosten bestimmen, bzw. beurteilen zu können.

Erheblich schwieriger als der Vergleich innerhalb einer Type ist bereits der Vergleich verschiedener Typen einer Unternehmung. Er gewinnt aber insoweit trotz der Verschiedenartigkeit der Erzeugnisse an Bedeutung, als eine Kostenorientierung neuer Typen an bereits bewährten und eine besondere Beobachtung der speziellen Kostenzusammensetzung möglich ist. Der zwischenbetriebliche Kostenvergleich schließlich, der die umfangreichsten Voraussetzungen irgendwelcher Kostenvergleiche überhaupt bedingt, erhält seinen besonderen Wert durch eine mögliche zweigwirtschaftliche Kostenorientierung und einer dadurch fundierten zweigwirtschaftlichen Kostenbestimmung einerseits und einer Orientierung der einzelnen Betriebe andererseits.

3. Die Ermöglichung einer erweiterten Kontrolle der konstruktiven Entwicklung.

Die Ermöglichung einer derartigen Kontrolle setzt Erhebungen voraus, die unmittelbar mit der Schadenshäufigkeit der Teile zusammenhängen. Innerhalb der Garantie- und Kulanzabwicklung ist normalerweise jeder Schaden hinsichtlich seiner technischen Umstände angedeutet und unter Einschaltung der technischen Eingangsrevision, der Versuchsanstalten und ähnlicher Einrichtungen in seiner wirklichen Ursache zu erkennen. Infolgedessen lassen sich durch eine Ordnung der Schäden nach Schadenshäufigkeiten der Teile diejenigen Grenzen bestimmen, innerhalb deren von einer „normalen" Schadenshäufigkeit zu sprechen ist. Diejenigen Teile oder Aggregate, die im Verfolg der Umsatztätigkeit Schadenshäufigkeiten aufweisen, die derartige „Standardsätze" überschreiten, erfahren eine besondere konstruktive und fertigungstechnische Beobachtung. Soweit es übernormale Schadenshäufigkeiten fremder Teile oder Aggregate sind, wird — obwohl zunächst das unmittelbare Kosteninteresse nicht vorliegt (Schadensdeckung durch den Lieferanten) — eine Verbesserung dieser betreffenden Einheiten angestrebt, die letztlich den konstruktiven Wert des Gesamterzeugnisses erhöhen.

Eine derartige technische Folgerung wird insbesondere bei denjenigen Teilen und möglichst bald nach der Beobachtung der betreffenden Schadenshäufigkeiten zu ziehen sein, die in kostenmäßiger Beziehung erhebliche Werte darstellen oder hinsichtlich der Verursachung von weiteren Schäden und Konsequenzkosten besonders kostspielig sind.

4. Die Ermöglichung von Maßnahmen der Kostenvermeidung.

Entsprechend den Eigenarten der Umsatzgüter und den betrieblichen, bzw. zweigwirtschaftlichen Umständen sind derartige Maßnahmen zur Vermeidung von Kosten besonders vielseitig und wirkungsvoll. Diese Maßnahmen reichen von der rechtzeitigen Unterbrechung der Herstellung gewisser Teile, die in ihrer späteren Verwendung erfahrungsgemäß hohe Garantiekosten verursachen, bis zur Ausdehnung eines umfassenden Kundendienstes, der kosten-

lose Überprüfungen der Erzeugnisse vornimmt und damit innerhalb der Garantiezeit Garantieschäden begrenzt oder vermeidet. Soweit zur Vermeidung höherer Garantie- und Kulanzkosten eine besonders eingehende Kundenbetreuung erfolgt, sind die hierbei aufzuwendenden zusätzlichen Kosten des Kundendienstes der möglichen Ersparnis an effektiven Garantie- oder Kulanzkosten gegenüberzustellen. Ein gesundes Verhältnis zwischen Kostenersparnis einerseits und zusätzlichen Kosten andererseits muß gewahrt bleiben, da auch die umfassendere Betreuung der Kunden nur einen Teil der möglichen Schäden ausschalten kann.

Von erheblicher Bedeutung ist die Möglichkeit, betriebliche Abteilungen kostenmäßig zu trennen und bezüglich der von ihnen verursachten Garantie- oder Kulanzkosten zu kontrollieren. Die monatlich festgestellten Differenzen in Gestalt der Über- oder Unterdeckungen werden, soweit möglich, den einzelnen betrieblichen Abteilungen zugemessen, um einerseits zu den Verursachungsmomenten der Kosten zu gelangen und andererseits die Verantwortlichkeit für die entstandenen Kosten zu bestimmen. So können die entstandenen Kosten beispielsweise hinsichtlich ihrer Verursachung durch die Konstruktions-, bzw. Entwicklungsabteilung, durch die eigentliche Fertigung, durch die Fertigungskontrolle oder Inspektion einschließlich der Materialprüfung sowie der Abnahmeprüfung des fertigen Umsatzgutes, aufgeteilt werden. Vorteilhafterweise werden derartige Rechnungen statistisch geführt und dienen mit zur Orientierung der betrieblichen Stellen über ihren Anteil an den hier behandelten Kosten. Schmalenbach[2]) stellt eine derartige Kostenaufteilung innerhalb der Rückstellungskonten, unter entsprechender Gliederung der Rückstellung nach Spezialrückstellungen für jede betriebliche Abteilung, dar. Mit der möglichen Verbindung in der Richtung des Betriebs-, bzw. Abteilungserfolges können derartige zusätzliche Aufteilungen besonders wirksam werden; für Kosten, die nicht abteilungs-, sondern fabrikateweise erfaßt und verrechnet werden, kompliziert sich die Rechnung dadurch erheblich.

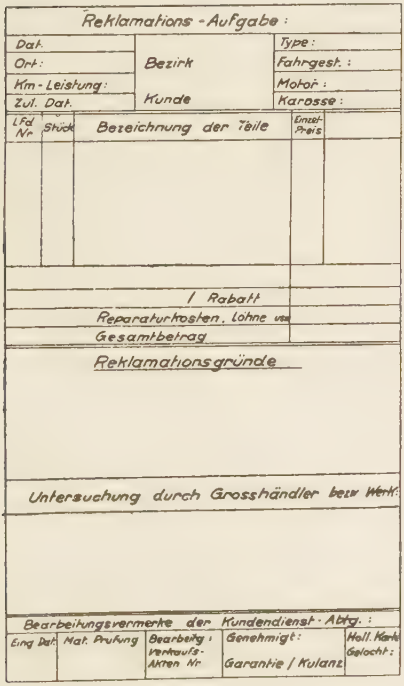
5. Der Garantiebericht.

Aus der Erwägung, daß Schlüsse aus der Entwicklung der Garantie- und Kulanzkosten eine Mehrzahl von betrieblichen Stellen

[2]) Schmalenbach, Selbstkostenrechnung, a. a. O., S. 170.

betreffen, aus den Ziffern der Buchhaltung oder der Selbstkostenrechnung aber nicht ohne weiteres Konsequenzen zu ziehen sind, ergibt sich die Notwendigkeit eines Garantieberichtes mit eingehenden statistischen Unterlagen. Außer für die Geschäftsleitung selbst sind die darin aufgestellten Ziffern und Vorgänge für die Konstruktions- und Entwicklungsabteilung, für den Einkauf, für die Fertigung sowie für die Fertigungsüberwachung bedeutsam.

Der Garantiebericht stellt für die vergangene Periode die effektiven und verrechneten Kosten sämtlicher Typen zusammen unter statistischer Ergänzung hinsichtlich der Schadenshäufigkeiten, des Schadensumfanges sowie der Schadenszusammensetzung. Vergleichsziffern der Vormonate oder Durchschnittswerte sowie gegebenenfalls Ziffern der vorjährigen Kostenentwicklung sollen die bisherigen Erfahrungssätze belegen. Eine Darstellung der Über-, bzw. Unterdeckung, bezogen auf die noch in Garantiegenuß befindlichen Umsatzeinheiten, soll eventuell notwendige Ratenkorrekturen fundieren. Weiterhin erfolgt eine eingehende Aufteilung der effek-


Reklamations-Aufgabe:

Dat.		Type:
Ort:	Bezirk	Fahrgest.:
Km-Leistung:		Motor:
Zul. Dat.	Kunde	Karosse:

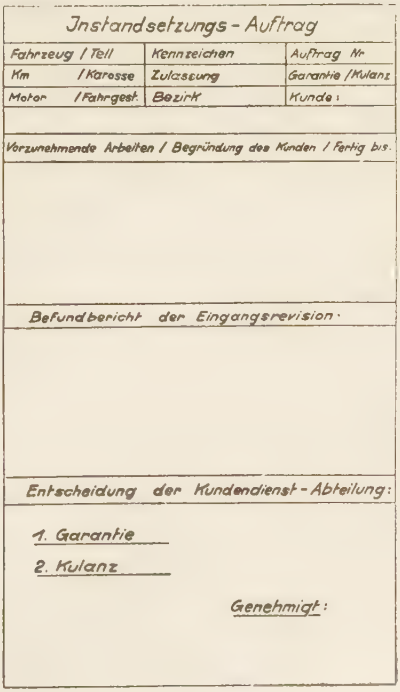
Lfd Nr	Stück	Bezeichnung der Teile	Einzel-Preis
		/ Rabatt	
		Reparaturkosten, Löhne usw.	
		Gesamtbetrag	

Reklamationsgründe

Untersuchung durch Grosshändler bezw. Werk:

Bearbeitungsvermerke der Kundendienst-Abtg.:

Eing. Dat.	Mat. Prüfung	Bearbeitg. Verkaufs-Akten Nr.	Genehmigt: Garantie / Kulanz	Holl. Karte Gelocht:


Instandsetzungs-Auftrag

Fahrzeug / Teil	Kennzeichen	Auftrag Nr.
Km / Karosse	Zulassung	Garantie / Kulanz
Motor / Fahrgest.	Bezirk	Kunde:

Vorzunehmende Arbeiten / Begründung des Kunden / Fertig bis.

Befundbericht der Eingangsrevision:

Entscheidung der Kundendienst-Abteilung:

1. Garantie

2. Kulanz

Genehmigt:

tiven Kosten nach den Anteilen der verschiedensten Kostenpositionen, wie Instandsetzungskosten, Ersatzteile, Montagekosten, Aufwendungen an Kunden und Vertreter sowie fremde Instandsetzungskosten. Abweichungen von gewissen Standardsätzen werden besonders gekennzeichnet, um die Ursachen in ihrer kostenmäßigen Auswirkung zu ermitteln. Außer dieser allgemeinen statistischen Darlegung können die mannigfaltigsten Sonderberichte entsprechend den betrieblichen Notwendigkeiten damit verbunden werden. Beispielsweise sagen regionale Kostenzusammenstellungen aus über die Schadensentwicklung der betreffenden Bezirke, sei es auf Grund besonders intensiver Beanspruchung der Erzeugnisse (Kraftfahrzeuge in Bezirken der Ebene oder des Gebirges), oder sei es auf Grund einer gewissen Reklamationsfreudigkeit der dortigen Abnehmer.

Eine derartige periodische, den Bedürfnissen des Betriebes angepaßte Berichterstattung über die Zusammenhänge der effektiven Garantie- und Kulanzkosten und ihrer verrechneten Kostendeckung soll schließlich bei der Gesamtheit der Maßnahmen mitbestimmen, die in ihrer Vereinigung auf eine stetige wirtschaftliche und konstruktive Höherentwicklung der Erzeugnisse gerichtet sind.

Literaturverzeichnis.

Auler, W., Optimalkalkulation. Stuttgart 1933.

Beisel, Karl, Neuzeitliche Gestaltung des industriellen Rechnungswesens. Leipzig 1936.

Beste, Th., Verwaltungsaufbau und betriebliches Rechnungswesen. Leipzig 1933.

Boesel, R., Die Lochkarte im Fabrikbetrieb. Berlin 1930.

Eicke, K., Der Pflichtkontenrahmen der gewerblichen Wirtschaft. Berlin/Wien 1938.

Enders, Die Verrechnung der Materialkonten. Diss. Frankfurt a. M. 1929.

Fritz, W., Die Selbstkosten im Straßenbahnbetrieb. Diss. Lippstadt 1937.

Fröhlich, G. F., Das Selbstkostenproblem in Aluminiumgießereien. Diss. Gelnhausen 1932.

Fritzsche, Johannes, Die kostenstatistische Vergleichsrechnung. Borna/Leipzig 1937.

Funke, Schulz-Mehrin-Zeidler, Industrielles Rechnungswesen, 1. und 2. Teil, 2. Auflage, Berlin 1937.

Funke, H., Kurzfristige Rechnung und Erfolgsspaltung in Maschinenfabriken. Bühl 1936.

Geldmacher, E., Betriebswirtschaftslehre, II. Bd. Leipzig/Berlin 1927.

Heitz, B., Wegweiser für die Prüfung der Selbstkostenrechnung. Berlin 1937.

Henzel, Fr., Erfassung und Verrechnung der Gemeinkosten in der Unternehmung. Berlin 1931.

— Kostenanalyse. Bühl 1937.

Hoffmann, Fr., Die Selbstkostenrechnung der Werften. Im Schiffsbautechnischen Jahrbuch, 36. Bd. Berlin 1935.

Kalveram, Wilhelm: Kaufmänn. Buchhaltung. Berlin 1938.

— Rechnungswesen industrieller Klein- und Mittelbetriebe,
Teil I: Doppelte Buchhaltung für industr. Klein- und Mittelbetriebe, Berlin 1939.
Teil II: Kontenrahmen und Betriebsabrechnung. Berlin 1939.

— Der zwischenbetriebliche Kostenvergleich u. seine Grenzen, Berlin 1939.

Köhler, Walter, Allgemeine Verkaufsbedingungen. Mannheim 1934.

Lehmann, M. R., Allgemeine Betriebswirtschaftslehre. Leipzig 1928.

Lorentz, St., Grundlagen der Kostengestaltung. Berlin 1932.

Mellerowicz, K., Kosten und Kostenrechnung. Berlin 1936.

Michel, E., Handbuch der Plankostenrechnung. Berlin 1937.

Moll, J., Kostenkategorien und Kostengesetz. Stuttgart 1934.

Otten, H., Selbstkosten- und kurzfristige Erfolgsrechnung in Hohlglashütten. Diss. Berlin 1938.

Peiser, H., Rechnungswesen im Maschinenbau. Berlin 1930.

Rummel, K., Kosten, Preise, Werte. Archiv für das Eisenhüttenwesen 10/37 Heft 9, Düsseldorf 1937.

Schmalenbach, E., Selbstkostenrechnung und Preispolitik. Leipzig 1934.

— Der Kontenrahmen. Leipzig 1937.

Schmidt, F., Kalkulation und Preispolitik, Bd. I der Handelshochschule, Berlin, 1929.

Schnettler, A., Das Rechnungswesen industrieller Betriebe. Berlin 1938.
Schultz, C. E., Grundlagen zur Entwicklung eines Kontenrahmens für das Eisenhüttenwesen. Manuscript, Freital bei Dresden, April 1937.
Streit, E., Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung für Rückstellungen. Leipzig 1934.
Weigmann, W., Moderne Fabrikbuchhaltung. Leipzig 1937.
West, J. H., Industrielle Kostenberechnung. Stuttgart 1934.
RKW-Veröffentlichung: Einheitsbuchführung für mittlere Gesenkschmieden, *Becker-Hoser*, Dortmund 1930.
Normalkontenplan für die Wirtschaftsgruppe Fahrzeugindustrie. Berlin 1938.
Normalkontenplan für die Wirtschaftsgruppe Papier-, Pappen-, Zellstoff- und Holzstofferzeugung. Berlin 1938.
Kontenrahmen der Wirtschaftsgruppe Textilindustrie. Berlin 1938.

Aufsätze und Vorträge.

Brinkmann, R., Staat und Wirtschaft, Vortrag vom 31. 10. 38 zu Düsseldorf. Berlin/Stuttgart 1938.
Kalveram, W., Vortrag in: Leistungssteigerung und Kostensenkung durch geordnetes Rechnungswesen. Berlin 1938.
— Vereinheitlichung der in der Selbstkostenrechnung verwandten Begriffe. Sonderdruck der Zeitschrift „Motor Nr. 7", Berlin, Juli 1937.
Rahm, W., Die Behandlung der Sonderkosten in der industriellen Selbstkostenrechnung. Betriebswirtschaftliche Rundschau und Archiv für Revisions- und Treuhandwesen. Leipzig 1929, Heft 3, S. 68.

Zeitungen

Deutsche Bergwerks-Zeitung, Düsseldorf.
Frankfurter Zeitung, Frankfurt a. Main.
Neue Kraftfahrerzeitung, Stuttgart 1938.

Lebenslauf.

Am 11. Januar 1913 wurde ich in Schorndorf/Wttbg. als Sohn des Schneidermeisters Max Lenz und seiner Ehefrau Elise, geb. Birkel, geboren. Ich besuchte die Volks- und Realschule in Schorndorf/Wttbg. bis zur Reife für Obersekunda im Frühjahr 1929.

Im Anschluß daran war ich 5 Jahre in den kaufmännischen Abteilungen der Konrad Hornschuch AG., Urbach/Wttbg., tätig. Mit dem Sommersemester 1934 begann ich das Studium der Wirtschaftswissenschaften an der Johann-Wolfgang-Goethe-Universität zu Frankfurt/Main. Ich legte im Oktober 1935 die Sonderreifeprüfung und im Juni 1937 nach einem siebensemestrigen Studium an der Frankfurter Universität die kaufmännische Diplom-Prüfung ab. Nach einer anschließenden praktischen Tätigkeit bis zum März 1938 und einem weiteren zweisemestrigen Studium promovierte ich im Januar 1939 an der Frankfurter Universität zum Dr. rer. pol.

Helmut Lenz.